

UNIVERSITÉ DE LYON. — FACULTÉ DE DROIT

LE
RÉGIME FISCAL
DE
L'ALLEMAGNE CONTEMPORAINE

THÈSE

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON

le Jeudi 19 Juillet 1923

POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

PAR

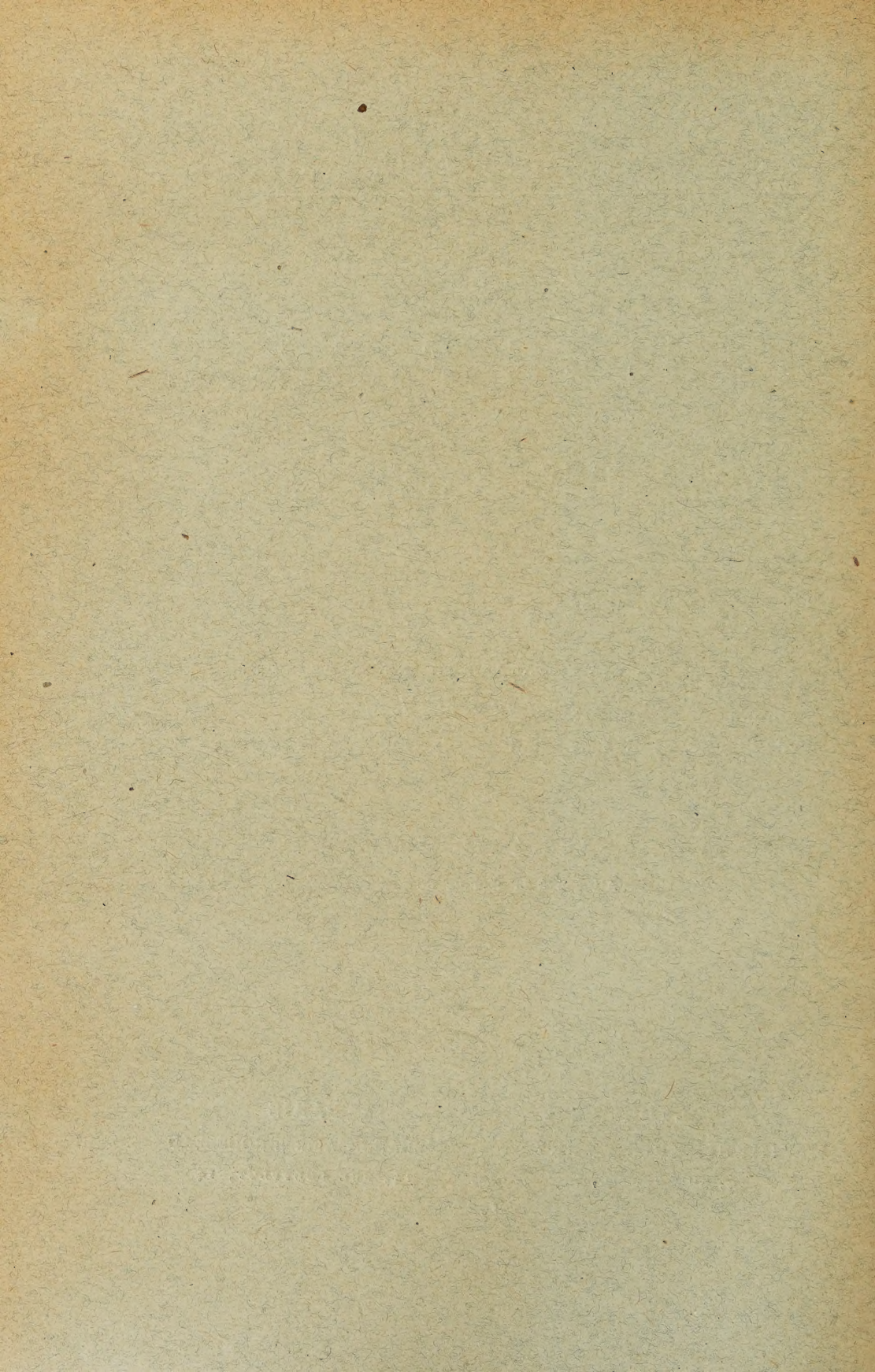
André MICHEL

Attaché à la Banque de France.

LYON
IMPRIMERIE A. REY
4, RUE GENTIL, 4

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
14, RUE SOUFFLOT, 14

1923



LE
RÉGIME FISCAL
DE
L'ALLEMAGNE CONTEMPORAINE

UNIVERSITÉ DE LYON

FACULTÉ DE DROIT

- MM. APPLETON (Charles), *, * I., professeur honoraire.
GARRAUD (René), *, * I., *, professeur honoraire, correspondant de l'Institut.
BOUVIER-BANGILLON, *, * I., professeur honoraire.
JOSSEMAND, *, * I., doyen, professeur de Droit civil.
PIC (Paul), * O., * I., professeur de Droit international public.
APPLETON (Jean), *, *, * I., professeur de Droit administratif.
LAMBERT, * A., professeur de Droit comparé.
BOUVIER, * I., professeur de Science financière et de Législation française des finances.
LAMEIRE, * I., professeur d'Histoire du Droit public et de Droit administratif.
HUVELIN, *, * I., professeur de Droit romain, assesseur du Doyen.
LÉVY, *, * I., professeur de Droit civil.
GONNARD, *, * I., professeur d'Economie politique.
PICARD, * A., professeur de Droit civil.
ANTONELLI, *, *, * I., professeur d'Histoire des Doctrines Economiques.
PERROUD, *, * I., professeur de Procédure civile.
COHENDY (Georges), * A., professeur de Droit commercial général.
GARRAUD (Pierre), *, professeur de Droit criminel.
LEFÈVRE A., *, professeur d'Histoire du Droit.
BECQ, * I., secrétaire.
-

JURY DE LA THÈSE

- | | |
|-----------------------------------|----------------------|
| MM. BOUVIER, professeur | <i>Président.</i> |
| LAMEIRE, professeur | } <i>Assesseurs.</i> |
| GONNARD, professeur | |

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE LYON. — FACULTÉ DE DROIT

LE
RÉGIME FISCAL
DE
L'ALLEMAGNE CONTEMPORAINE

THÈSE

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON

le Jeudi 19 Juillet 1923

POUR LE DOCTORAT ÈS SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

PAR

André MICHEL

Attaché à la Banque de France.



LYON
IMPRIMERIE A. REY
4, RUE GENTIL, 4

PARIS
LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU
14, RUE SOUFFLOT, 14

1923

L'Allemagne a donné, depuis la guerre, le spectacle d'un bouleversement économique et financier tellement profond qu'il est quelque peu difficile de suivre l'évolution de sa législation.

En particulier, les lois innombrables et complexes qui ont transformé son régime fiscal sont encore assez mal connues. La documentation que leur étude impose se trouve éparse, ou concentrée entre les mains de quelques spécialistes, dans l'un et l'autre cas, difficilement accessible. D'autre part, les quelques études d'ensemble publiées jusqu'à ce jour ont porté exclusivement, ou presque, sur la période de guerre et sur celle qui a suivi immédiatement la cessation des hostilités.

Les impôts ont été appelés, par suite des circonstances actuelles, à jouer un rôle si prépondérant dans tous les milieux sociaux, qu'on ne saurait se désintéresser des questions fiscales. Les transformations du monde économique, les conditions mêmes de l'existence, ont placé les individus et les collectivités en présence de situations entièrement nouvelles. Il s'impose donc plus que jamais de suivre — non seulement dans notre pays, mais encore à l'étranger — les grands courants des conceptions modernes sur la fiscalité, comme de rapprocher et de comparer les différentes législations s'y rapportant.

A ce point de vue, l'Allemagne offre un champ d'étude fort étendu. Elle n'a pas encore satisfait aux obligations du Traité

de Paix, et l'on se trouve conduit, en raison même de cette carence, à penser que ses dirigeants n'ont pas eu le courage ni la loyauté d'imposer aux contribuables du Reich tout l'effort nécessaire. L'Allemagne a cependant procédé à la refonte complète de son régime fiscal.

Ce remaniement profond de la législation d'avant-guerre, devenue désuète, s'est trouvé compliqué par la nécessité de faire rentrer dans le cadre du nouveau régime constitutionnel — qualifié, depuis la Révolution du 9 novembre 1918, de « républicain » — les lois et les institutions du régime défail-lant. Il est intéressant d'étudier à ce point de vue les modalités de ce travail d'adaptation.

Dans un autre ordre d'idées, il convient de se demander si l'on a bien fait appel, dans toute la mesure du possible, aux facultés contributives de chaque Allemand? Auraient-elles été aussi durement atteintes que ne cesse de le proclamer le gouvernement du Reich? Aurait-on vraiment déjà touché la limite au delà de laquelle toutes les lois fiscales sont, par la force même des choses, destinées à rester lettre morte?

Ce sont autant de problèmes au premier plan de l'actualité, qui, dans le présent exposé, n'ont été qu'effleurés en raison de l'extension prise par les nombreuses questions à examiner. Cette étude a eu, comme directive principale — une fois retracées les grandes étapes qui caractérisent l'histoire financière de l'Allemagne depuis 1871 — de fournir, par le groupement et la synthèse des principaux textes législatifs, des indications générales aussi précises que possible, sur l'état actuel de la législation d'Empire. Nulle prétention toutefois d'avoir fait disparaître toute lacune ou de n'être jamais resté en retard sur les événements qui ont pu modifier, dans le cours de ces trois derniers mois, les conditions d'application des lois fiscales.

La documentation a été presque exclusivement puisée, pour la première partie et pour les quatre chapitres de tête de la deuxième, dans nos traductions personnelles des textes alle-

mands, soigneusement dépouillés de tout ce qui nous a paru tendancieux.

Les questions ayant été traitées au point de vue technique, il a été nécessaire de faire appel fréquemment à la loi allemande, pour ne rien retrancher au caractère documentaire de cette étude.

Pour ce qui a trait à la législation relative aux impôts d'Empire, les études et traductions du Haut Commissariat français dans les provinces du Rhin ont grandement facilité notre travail.

Nous tenons à remercier son éminent Directeur des Services financiers, M. Edmond-Valéry GISCLARD, inspecteur des Finances, de l'accueil que nous avons trouvé auprès de lui et de l'obligeance qu'il a mise à nous fournir la documentation la plus importante, celle de la dernière heure.

Nous sommes très reconnaissant à M. A. DE TARLÉ, ancien élève de l'Ecole Polytechnique, secrétaire général de la Chambre de Commerce de Lyon, d'avoir bien voulu nous permettre de consulter sa précieuse collection de renseignements statistiques.

Nos sentiments de gratitude s'adressent enfin tout particulièrement au Conseil de l'Université de Lyon et à la Commission des *Annales*, dont les décisions bienveillantes ont permis la publication de notre Mémoire dans les *Annales de l'Université de Lyon*.

Le 1^{er} juillet 1923.

ERRATA

Page 61. — Lire au tableau de la note⁴ : *en milliers de marks*, au lieu de : en millions de marks.

Page 167, 23^e ligne. — Lire : *123 milliards*, au lieu de : 62 milliards 464 millions de marks.

Page 169, 18^e ligne. — Lire : le déficit s'est élevé, en fin d'exercice, à 844 milliards (*chiffre provisoire*).

Pages 203, 7^e, 10^e, 12^e, 14^e, 17^e lignes. — Lire : 5^o, 6^o, 7^o, 8^o, 9^o, au lieu de : 6^o, 7^o, 8^o, 9^o, 10^o.

Page 205, 6^e et 28^e lignes : *Geldentwertungsgesetz*, au lieu de : Entwertungsgesetz.

Page 245. — Lire au tableau de tête de page, sous la rubrique « exercices » : *1922-1923*, au lieu de : 1923-1924.

PREMIÈRE PARTIE

LE RÉGIME FISCAL DE L'ALLEMAGNE

DE 1871 A 1918

LE RÉGIME FISCAL D'AVANT GUERRE

(1871-1914).

Chapitre premier. — LE RÉGIME FISCAL DE L'EMPIRE : I. De 1871 à 1906 ; II. La réforme de 1906 ; III. La réforme de 1909 ; IV. La réforme de 1913 ; V. Le Wehrbeitrag ; VI. Le Besitzsteuer ; VII. Les résultats de la réforme de 1913.

Chapitre II. — LE RÉGIME FISCAL DES ÉTATS : A. *Impôts sur les produits* : I. Impôt sur la propriété foncière non bâtie ; II. Impôt sur la propriété foncière bâtie ; III. Impôt sur les entreprises industrielles ; IV. Impôts dérivés de l'impôt sur les entreprises industrielles ; V. Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers ; VI. Impôt sur les salaires ; VII. Physionomie de l'évolution du système des Ertragsteuern. — B. *L'impôt général sur le revenu* : I. Son développement dans les principaux Etats de l'Allemagne ; II. Physionomie de l'évolution de l'impôt général sur le revenu.

Chapitre III. — LE RÉGIME FISCAL DES COMMUNES EN 1914 : I. Les impôts communaux ; II. Revenus des entreprises communales.

Chapitre IV. — ECONOMIE DU SYSTÈME FISCAL DE L'ALLEMAGNE AVANT LA GUERRE.

LE RÉGIME FISCAL DE GUERRE

(1914-1918).

I. Les directives du Gouvernement. — II. Les budgets de guerre. — III. Les impôts. — IV. Les finances de l'Allemagne à la veille de la Révolution.

LE RÉGIME FISCAL D'AVANT-GUERRE

(1871-1914)

CHAPITRE PREMIER

LE RÉGIME FISCAL DE L'EMPIRE

I. Le régime fiscal de l'Empire de 1871 à 1906. — II. Réforme de 1906. — III. Réforme de 1909. — IV. Réforme de 1913. — V. Le Wehrbeitrag. — VI. L'impôt sur la fortune (*Besitzsteuer*). — VII. Résultats de la réforme de 1913.

I. — LE RÉGIME FISCAL DE L'EMPIRE

DE 1871 A 1906

Pour se faire une juste idée du système fiscal allemand d'avant guerre, il est essentiel de se souvenir que c'est d'une union politique librement acceptée qu'est né, en 1871, l'Empire allemand. Cette union a présenté, dès l'origine, tous les caractères d'une étroite intimité, cimentée par des aspirations communes et de puissantes affinités de races. Cependant, elle n'a pu s'affranchir subitement des sentiments profondément particularistes, très vivaces, qui animaient, à l'époque, chacun des Etats appelés à faire partie du nouvel Empire.

Ce caractère fédératif reste prédominant dans l'histoire du régime financier de l'Allemagne : tout le rouage administratif destiné à réglementer le système fiscal, se trouvait, en 1871, entre

les mains des Etats particuliers. Ceux-ci étaient accoutumés à faire face par leurs propres moyens à la couverture de leurs dépenses publiques, à établir eux-mêmes les bases de l'assiette et du recouvrement de leurs impôts. La Constitution nouvelle était impuissante à modifier, du jour au lendemain, cet état de choses historique.

D'autre part, les besoins financiers de l'Empire étant alors relativement limités, la nécessité d'une nouvelle organisation fiscale unitaire n'apparaissait pas indispensable. Aussi, n'est-il pas surprenant que le pouvoir de procéder à l'établissement et à la perception des impôts continuât, comme par le passé, de rester du domaine propre des Etats particuliers.

L'Empire, en tant que simple successeur du Zollverein, percevait uniquement les recettes douanières, quelques taxes sur la consommation (alcool, bière, tabac, sel, sucre) et sur la circulation (timbre des effets de commerce), les recettes des Postes impériales, des Chemins de fer de l'Alsace-Lorraine et de l'Impprimerie impériale. Là se bornaient ses modestes attributions financières.

Les Etats percevaient, par contre, les impôts désignés sous le nom général d'*Ertragsteuern* (impôts sur les Produits), qui constituaient la base de leur organisation fiscale et correspondaient à nos impôts français sur les propriétés foncières bâties et non bâties et à notre impôt des patentes.

Toutefois, comme il avait été nécessaire de prévoir le cas où l'Empire pourrait être amené à combler certains déficits de son budget, on avait imaginé un système général de contributions versées par les Etats, proportionnées au chiffre de leur population respective, système qui porte le nom de *Matrikularbeiträge* (contributions matriculaires, article 70 de la Constitution impériale du 16 avril 1871).

Ce régime rudimentaire ne devait pas être de longue durée. Le budget des dépenses de l'Empire ne tarda pas, en effet, à marquer un accroissement très rapide, qui ne trouvait pas sa contre-partie dans une élasticité correspondante du chiffre de ses recettes. Les Etats particuliers, défenseurs vigilants de leur autonomie, continuaient, d'autre part, avec plus d'âpreté que jamais, à s'opposer à toute immixtion étrangère dans leurs finances, et leur résistance à

céder aux sollicitations dont ils étaient l'objet de la part de l'Empire, fut la source première des conflits qui caractérisent toute l'histoire financière de l'Allemagne de 1871 à 1914.

En 1878, les droits de douane, en raison de la mise en pratique d'une politique de libre-échange, avaient fléchi et ne rapportaient plus que 100 millions par an; l'impôt sur le tabac rapportait à peine 1 million; l'impôt sur le sucre de betteraves entre 40 et 50 millions, sur la brasserie, 15 millions; l'impôt du Timbre sur les effets de commerce *Wechselstempelsteuer*, 6 millions de marks. La nécessité d'élever progressivement les impôts et d'en créer de nouveaux commençait donc à se faire sentir.

En 1879, l'Empire obtint à son profit une augmentation de ses recettes, grâce à la majoration de droits de douane et de certaines taxes sur la consommation. Ce timide essai de réforme ne fut d'ailleurs pas accueilli sans de vives protestations de la part des Etats, qui en profitèrent pour revendiquer en contre-partie divers avantages en leur faveur. Le différend fut tranché par le nouveau *modus vivendi* qui sortit de ces débats, connu sous le nom de *Clause Frankenstein*. Aux termes de cette convention, l'Empire s'engageait à réserver aux Etats particuliers la part des recettes provenant des droits de douane et des impôts sur le tabac, toutes les fois que celles-ci dépasseraient le chiffre de 130 millions de marks. La répartition devait se faire entre chacun des Etats, proportionnellement au chiffre de leur population. A ce système de ristournes, on a donné le nom d'*Ueberweisungen*.

Ainsi, désormais, le régime fiscal allait reposer sur les obligations réciproques résultant des paiements faits à l'Empire par les Etats, sous forme de contributions matriculaires et des *Ueberweisungen* versées par l'Empire à ces Etats, mouvement d'aller et retour, dont l'amplitude avait pour mesure le chiffre de la population.

Quelques chiffres suffiront à fixer les idées sur l'importance respective des contributions matriculaires et des *Ueberweisungen*.

De 1880 à 1883, les sommes versées à titre de contributions matriculaires par les Etats dépassèrent les *Ueberweisungen* de l'Empire. Par contre, de 1884 à 1893, ce furent ces dernières qui l'emportèrent, allant même jusqu'à atteindre, en 1889, le total important pour l'époque de 355 millions de marks, contre 215 millions

de marks seulement pour les contributions matriculaires. Les Etats bénéficiaient ainsi d'un excédent de 140 millions de marks.

Au cours des années qui suivirent, l'écart s'atténua très sensiblement; de 1893 à 1895, les contributions matriculaires dépassèrent légèrement les *Überweisungen*, pour leur être de nouveau inférieures d'une dizaine de millions jusqu'en 1898. A partir de cette date, la différence entre le montant de ces deux catégories de prestations se traduisit définitivement au détriment de l'Empire qui dut reverser aux Etats une somme toujours supérieure à celle qu'il recevait des contributions matriculaires¹.

Quoi qu'il en soit, il n'en restait pas moins que tout le régime fiscal de l'Empire reposait sur la règle fondamentale demeurée intangible : **Aux Etats les impôts directs, à l'Empire les impôts indirects.**

Les difficultés financières, sans cesse croissantes, avec lesquelles le Gouvernement impérial se trouvait aux prises, provoquèrent bien, dans certains milieux politiques, de vifs essais de réaction contre ce régime de contrainte et d'asservissement. Les chanceliers soutinrent des luttes incessantes contre le Reichstag, sans pour cela obtenir la suppression des règles étroites qui s'opposaient au libre essor financier de l'Empire, astreint à demeurer de longues années encore, selon l'expression de Bismark, le *Kostgänger Seiner Einzelstaaten*, le parasite de ses propres Etats.

L'importance des nécessités budgétaires imposait cependant des réformes nouvelles. En présence de l'accroissement régulier des dépenses publiques, qui résultait du développement parallèle de l'extension prise en Europe par l'Allemagne, et surtout de l'augmentation de ses charges militaires, l'Empire dut faire appel plus largement aux contributions matriculaires et les Etats furent obligés, bien qu'à contre-cœur, de répondre à ces exigences, qui se faisaient de jour en jour plus impérieuses.

Les dépenses ordinaires, permanentes et exceptionnelles qui, pour l'année financière de 1879-1880, s'étaient élevées à 481 millions de marks, atteignaient, en 1887, le chiffre de 702 millions. L'Empire,

¹ On trouvera dans la thèse sur *les Finances publiques de l'Allemagne*, de M. R. Boudon, un tableau comparatif donnant le détail des contributions matriculaires et des *Überweisungen*, versées de 1880 à 1918, p. 56, 57 et 58,

en 1875, n'avait pas de dettes; il se trouvait, en 1887, avoir une dette annuelle de 200 millions.

Une nouvelle réglementation de l'impôt sur l'alcool, en 1891, fut suivie, en 1894, d'une élévation des impôts du Timbre d'Empire. En même temps, plusieurs projets furent soumis par le Gouvernement au Reichstag dans le but d'obtenir un relèvement général des recettes (monopole du tabac, avec impôt sur la fabrication; monopole de l'alcool, élévation de l'impôt sur la bière, création d'un impôt sur le vin). Tous ces projets furent rejetés par le Reichstag.

Cependant, comme les dettes de l'Empire devenaient inquiétantes, il fallut, dès 1899, y faire face sans plus tarder.

Le Reichstag comprit la situation et se prêta de lui-même à seconder le Gouvernement dans ses revendications d'ordre fiscal. C'est dans ces conditions que fut créé l'impôt sur les vins mousseux et votée une élévation des impôts du Timbre. Malgré tout, ces mesures restèrent encore insuffisantes. A partir de 1904, s'ouvre ce que les Allemands ont appelé l'ère *des réformes financières*, réformes qui nous apparaissent, en fait, quand nous examinons actuellement, avec le recul du temps, l'évolution progressive de ce régime de simple transition, sous le jour de tentatives bien timides, au regard des grandes réformes, celles-là profondes, nées de la guerre, qui ont donné au statut financier de l'Allemagne contemporaine une physionomie entièrement nouvelle.

II. — LA RÉFORME DE 1906

A la fin de l'année 1905, le Gouvernement soumit au Reichstag tout un plan d'ensemble destiné à procurer à l'Empire le supplément de recettes nécessaire à l'équilibre de ses finances et à régler ses rapports avec les Etats, notamment au regard des contributions matriculaires, auxquelles on reprochait de constituer un élément de perpétuelle instabilité budgétaire.

L'augmentation des dépenses annuelles ressortait à 250 millions de marks environ. Pour assurer la couverture, on se proposait de faire appel aux impôts suivants :

	RENDEMENT PRÉVU en marks
Droits de douane	25 millions
Impôt sur la brasserie	67 —
Élévation de l'impôt sur le tabac	28 —
Impôt sur les cigarettes	15 —
Impôt sur les billets de chemins de fer	41 —
Timbre des lettres de voiture	12 —
Timbre de quittance	10 —
Impôt sur les automobiles	3 —
Impôt d'Empire sur les successions et donations	48 —
TOTAL	<u>249 millions</u>

Parmi ces impôts, ceux qui avaient trait au timbre de quittance et au tabac furent rejetés par le Reichstag. Par contre, celui-ci donna son approbation à l'établissement des impôts sur la brasserie, sur les lettres de voiture et les billets de chemins de fer, mais en réduisant de moitié le premier impôt et en élevant au contraire de plus de trois fois le tarif prévu pour l'impôt sur les billets de chemins de fer. Il admit l'impôt sur les cigarettes, les automobiles et les successions et, sur sa propre initiative, il annexa à l'impôt impérial du Timbre un impôt sur les tantièmes¹ (*Tantiemsteuer*) distribués aux membres des Conseils d'administration des Sociétés.

En ce qui concerne les contributions matriculaires, un délai de trois années fut stipulé en faveur des Etats pour se libérer, toutes les fois que leur montant dépasserait 24 millions de marks. Ces divers projets se trouvèrent incorporés dans une série de lois qui furent toutes promulguées à la même date, le 3 juin 1906.

Le nouvel *impôt d'Empire sur les successions* était à vrai dire, le seul point saillant de tout cet ensemble de nouvelles dispositions législatives : il constituait, en effet, la première brèche faite à la règle traditionnelle qui réservait strictement aux Etats seuls le produit des impôts directs². Toutefois, il n'avait encore qu'un

¹ L'impôt sur les tantièmes, étant perçu sous forme d'un impôt du Timbre, était classé dans la catégorie des impôts indirects.

² Il y a lieu de noter cependant que l'on ne range pas toujours en Allemagne, l'impôt sur les successions dans la catégorie des impôts directs.

champ d'application limité, puisque, d'une part, il considérait comme non assujettis la veuve et les descendants en ligne directe et que, d'autre part, les Etats conservaient la faculté de prélever pour leur propre compte, des centimes additionnels à cet impôt, dont ils étaient par ailleurs chargés d'assurer le recouvrement pour le compte de l'Empire.

Il restait, en outre, aux Etats, la liberté de lever, si bon leur semblait, un impôt successoral sur les personnes affranchies par la loi d'Empire. Sur les sommes récupérées, un tiers des recettes constituait leur part, les deux autres tiers celle de l'Empire.

III. — LA RÉFORME DE 1909

Bien qu'apportant un contingent important de ressources nouvelles, la situation financière n'apparaissait pas sous un jour satisfaisant.

En 1908, l'augmentation des dépenses prévues se chiffrait, en effet, à 500 millions de marks.

Parmi les dépenses de l'Administration civile, celles qui occupaient la place la plus importante étaient relatives aux Postes et Télégraphes et aux Chemins de fer. Sans elles, en effet, les dépenses pour l'Administration civile n'auraient été que de 28,40 millions. (En 1872, elles s'élevaient à 4,25 millions.)

On attribuait cette élévation continuelle des charges aux réductions apportées en 1906 par le Reichstag aux projets du Gouvernement, aux erreurs d'évaluation commises à cette même époque à l'égard du rendement des nouveaux impôts établis, aux accroissement des dépenses d'administration de divers chapitres du budget, tels que ceux relatifs aux traitements des fonctionnaires et aux charges résultant de la constitution d'un fonds pour les assurances-invalidités, enfin aux déficits permanents et sans cesse croissants des entreprises de l'Empire.

En réalité, le mal avait sa source dans l'élévation des frais d'entretien de l'armée et de la marine principalement, dans l'importance des sommes que l'Empire était appelé à consacrer aux amortissements d'une dette chaque jour plus lourde et dans le

caractère impopulaire de certains impôts qui s'opposait à leur bon rendement.

On envisageait qu'il était nécessaire, pour assurer l'équilibre budgétaire de répartir les charges de la façon suivante :

		RENDEMENT PRÉVU	
		en marks	
1°	Elévation de l'impôt sur l'alcool	100	millions
2°	Elévation de l'impôt sur le tabac (impôt sur la fabrication perçu sous forme d'impôt du Timbre).	77	—
3°	Elévation de l'impôt sur la brasserie	100	—
4°	Création d'un impôt sur le vin.	20	—
5°	Création d'un impôt sur la masse successorale (<i>Nachlassteuer</i>), réuni à un impôt pour faire face aux dépenses de l'armée (<i>Wehrsteuer</i>)	73,5	—
	Produit total : 98, part de l'Empire.		
6°	Création d'un droit successoral de l'Etat.	19	—
	Produit total : 25, part de l'Empire		
7°	Création d'un impôt sur le gaz et l'électricité.	50	—
8°	Création d'un impôt sur les enseignes.	33	—
TOTAL.		<u>472,5 millions</u>	

L'écart entre cette somme de 472,5 millions et le montant total des dépenses prévues (500 millions) devait être comblé par une élévation des contributions matriculaires, jusqu'à concurrence de 25 millions.

Le Reichstag repoussa sans discussion le projet d'impôt sur le vin et les enseignes. L'impôt sur la masse successorale¹, le *Nachlassteuer* souleva de vifs débats qui eurent par la suite, pour résultat de faire figurer la veuve et les descendants en ligne directe parmi les personnes soumises à l'impôt sur les successions. Le *Nachlassteuer* de même que la reconnaissance d'un droit successoral au profit de l'Etat (*Staatserbrecht*) fut repoussé par l'Assemblée qui rejeta également le projet d'impôt sur la fabrication du

¹ Le *Nachlassteuer* est un impôt indépendant de l'impôt sur les successions auquel il se superpose. Il frappe l'ensemble de l'actif successoral envisagé isolément, avant toute transmission de l'héritage. Nous retrouverons cet impôt en étudiant la législation fiscale contemporaine.

tabac et le monopole de l'alcool. Une élévation des deux impôts préexistants sur ces produits fut toutefois décidée.

L'impôt sur le gaz et l'électricité ne fut qu'en partie adopté, sous le nom d' « impôt sur les moyens d'éclairage » (*Leuchtmittelsteuer*).

Pour couvrir les nouveaux déficits résultant de ces rejets, de nouveaux impôts furent créés : impôt sur la consommation de l'acide acétique, sur les allumettes, sur les coupons d'intérêts et de dividendes (*Talonsteuer*), sur les mutations immobilières, complété, en 1911, par un impôt sur les plus-values immobilières (*Wertzuwachssteuer*), déjà adopté par certaines Communes. L'Empire participait au produit de cet impôt pour 50 %, les Etats pour 10 % sur la part d'impôt prélevé sur la matière imposable située dans leur circonscription¹.

L'impôt sur les effets de commerce reçut une plus large extension. Les tarifs des impôts qui frappaient les vins mousseux et les cigarettes, le commerce de vente et d'achat des valeurs mobilières furent relevés, de même que différents tarifs de droits de douane, notamment les droits établis sur le café et le thé. Enfin, la participation des Etats au produit de l'impôt d'Empire sur les successions, qui était précédemment, comme nous l'avons vu, d'un tiers, fut réduite à un quart, tandis que les contributions matriculaires étaient doublées.

Toutes les lois régissant ces nouvelles mesures fiscales furent mises en vigueur le 15 juillet 1909. On attendait des nouveaux impôts une plus-value de recettes de 475 millions auxquels devaient s'ajouter les 25 millions provenant de l'élévation des contributions matriculaires.

En 1911, le déficit du budget passa à 150 millions, les recettes effectives étant restées inférieures aux prévisions. Les dépenses s'élevaient déjà pour l'Empire seulement à 3.152,7 millions². En 1912, une modification apportée à l'impôt sur l'alcool, par une loi en date du 14 juin, permettait seulement d'envisager une plus-value d'environ 18 millions.

¹ Cet impôt d'Empire fut abrogé par la loi du 3 juillet 1913, qui institua le *Besitzsteuer* que nous retrouverons plus loin.

² Voir annexe I.

L'espoir que l'on avait placé en 1909 dans la réforme financière se trouvait donc déçu : les conflits politiques subsistaient, l'orage grondait dans les Balkans, où l'Allemagne entendait se frayer un passage à la faveur des grands bouleversements, précurseurs des événements plus graves qui ne devaient pas tarder à compromettre la paix européenne.

La course aux armements commençait et le Gouvernement impérial, dominé par la politique du *Drang nach Osten* et préméditant la guerre, mettait déjà en pratique le vaste programme militaire qu'il s'était tracé depuis plusieurs années. Les effectifs militaires furent augmentés de 60.000 recrues, ce qui portait l'armée, à l'état de paix, de 544.000 hommes à 661.000 (14 juin 1912); le cadre des sous-officiers fut renforcé de 15.000 hommes.

A cette armée nouvelle, il fallut naturellement adjoindre tout un matériel de guerre nouveau. Les soldes durent être augmentées. Les chiffres suivants donneront un aperçu des charges résultant de l'accroissement des dépenses d'ordre militaire.

Les soldes de l'armée de terre étaient (Bavière non comprise) :

En 1872, de	90,48 millions de marks.		
1908, de	143,59	—	—
1913, de	207,3	—	—

Celles de la marine :

En 1872, de	3,2 millions de marks.		
1908, de	30,8	—	—
1913, de	47,64	—	—

Le Service des pensions s'était également accru d'une façon considérable :

En 1891, armée de terre :	18 millions de marks.		
—	marine :	0,5	—
En 1914, armée de terre :	94 millions de marks.		
—	marine :	11,7	—

Durant la même période, le Service des pensions pour l'Administration civile ne s'était élevé que de 0,35 millions à 4,6 millions (toutefois, sans comprendre dans ces chiffres les Postes, Chemins de fer, Imprimerie impériale et Service des canaux).

On peut dire, en un mot, que l'année 1913 marque très nettement le commencement des budgets de guerre de l'Allemagne¹.

L'augmentation des effectifs laissait prévoir, en 1913, une dépense exceptionnelle de 1 million de marks environ; l'entretien futur de l'armée nécessitait, d'autre part, annuellement, un supplément de dépenses de 200 millions. Le Gouvernement se proposait de couvrir ces charges pour partie en créant des impôts à percevoir une seule fois pour toutes *Einmaligesteuern*, pour partie en faisant appel aux impôts permanents *Dauernde Steuern*. Les premiers furent fixés à 898 millions, les seconds respectivement à 54, 153, et 186 millions pour les années 1913, 1914 et 1915, et 185 millions pour les années suivantes.

Les directives dont le Gouvernement impérial devait s'inspirer lui avaient été tracées d'avance par le Reichstag qui, dès 1912, avait décidé qu'il y aurait lieu à l'avenir de faire face à l'accroissement des dépenses au moyen d'un impôt général (*Allgemeine Steuer*) sur les différentes formes de la fortune.

IV. — LA RÉFORME DE 1913

En 1913, le chancelier de Bethmann-Holweg présenta à l'Assemblée, groupé en quatre projets de loi, un programme qui consistait à couvrir les dépenses extraordinaires au moyen d'un impôt extraordinaire à ne percevoir qu'une seule fois, dénommé *Wehrbeitrag*, et les dépenses permanentes au moyen des contributions matriculaires, réorganisées sur des bases nouvelles, d'impôts du Timbre sur les Sociétés et les assurances; enfin, en faisant appel à l'établissement, au profit de l'Etat, d'un droit successoral *ab intestat*, écartant les collatéraux de degré éloigné. Nous avons vu précédemment qu'un projet similaire avait déjà été soumis au Reichstag en 1909, et rejeté par lui.

Les contributions matriculaires, d'après le projet gouverne-

¹ Sur les préparatifs d'avant guerre de l'Allemagne, voir le chapitre consacré à cette question dans l'ouvrage de M. Rist, *les Finances de guerre de l'Allemagne*, p. 16 à 35.

mental, devaient, à partir du 1^{er} avril 1916, être annuellement fixées à 1 M. 25 par tête d'habitant sur les Etats, en se basant sur les indications données à cet égard par les renseignements statistiques relevés en vue de l'assiette du *Wehrbeitrag*.

On faisait, d'autre part, une obligation aux Etats de fournir cette participation au moyen d'impôts généraux perçus sur la fortune, le revenu et les héritages.

La conclusion pratique qui se dégageait de ces projets peut se résumer dans le tableau suivant :

1^o *Recettes provenant du Wehrbeitrag* (non sujettes à se reproduire dans l'avenir. 975 millions à 1 milliard.

2^o *Recettes permanentes :*

a) Contributions matriculaires.	82 millions
(à partir du 1 ^{er} avril 1916).	
b) Impôt du Timbre sur les Sociétés.	28 —
(à partir du 1 ^{er} octobre 1919).	
c) Impôt du Timbre sur les assurances	36 —
(à partir du 1 ^{er} octobre 1919).	
d) Droit successoral reconnu à l'Etat, part de de l'Empire	15 —
(à partir du 1 ^{er} avril 1914).	
TOTAL du rendement prévu.	<u>161 millions</u>
(à partir du 1 ^{er} octobre 1919).	

La mise en œuvre de ce programme ne laissait donc espérer une augmentation effective du chiffre des recettes qu'à partir de 1919, de telle sorte que pour les années 1913 à 1915, 157 millions de marks devaient encore rester non couverts. On comptait faire face à ce déficit grâce au *Wehrbeitrag*, dont le rendement était évalué de 975 millions à 1 milliard, alors que les dépenses exceptionnelles ne s'élevaient qu'à 898 millions.

Les projets du chancelier reçurent d'importantes modifications de la part du Reichstag. Le principe du *Wehrbeitrag* fut bien admis, mais le projet lui-même fut profondément remanié et transformé. L'Assemblée ne donna pas, d'autre part, son assentiment à la modification des bases de perception des contributions matriculaires.

Elle préférait établir un impôt d'Empire sur la fortune (*Besitzsteuer*) qui, en réalité, ne fut finalement adopté que sous forme d'un impôt sur l'accroissement de fortune réalisé par chaque contribuable au cours de périodes régulières, triennales, dont la première devait débiter au 1^{er} janvier 1914 pour se terminer le 31 décembre 1916. Deux évaluations, l'une faite à l'origine, l'autre à la fin de cette période devaient, par différence, fournir l'indication de l'accroissement de fortune imposable.

Les projets relatifs à l'élargissement de l'impôt d'Empire sur le Timbre furent ratifiés, sous bénéfice de réduction des tarifs nouveaux présentés par le Gouvernement, aussi bien pour les droits de Timbre sur les Sociétés que pour les droits de Timbre sur les assurances. L'impôt sur le sucre et l'impôt sur les mutations immobilières subirent une majoration.

La question de la reconnaissance d'un droit successoral propre à l'Empire ne fut pas tranchée. Par contre, la part revenant aux Etats sur le produit de l'impôt sur les successions, déjà réduite par la loi du 15 juillet 1909, fut de nouveau ramenée de un quart à un cinquième.

Les déficits subsistants devaient être couverts par l'excédent de recettes fourni par le Wehrbeitrag.

Tels étaient, dans leurs grandes lignes, les moyens envisagés pour assurer l'équilibre budgétaire de l'Allemagne, à la veille de la guerre. Le côté capital de la réforme de 1913 réside dans l'établissement des deux nouveaux impôts d'Empire *directs*, le Wehrbeitrag et le Besitzsteuer. Ils marquent vraiment la première victoire remportée par l'Empire dans la lutte entamée contre le principe de l'autonomie financière des Etats, le premier essai de soudure entre des éléments doués jusque-là d'une vie propre, essai dont nous avons retrouvé déjà une première esquisse imparfaite dans la législation fiscale de l'impôt successoral de 1906.

Quelques indications sur le Wehrbeitrag et le Besitzsteuer souligneront mieux l'importance qu'il y a lieu d'attacher à ces deux impôts, appelés à servir, comme nous le verrons, de cadre aux nouvelles mesures fiscales prises par l'Empire, non seulement au cours de la guerre, mais même après la cessation des hostilités.

V. — LE WEHRBEITRAG

(Loi du 3 juillet 1913.)

Le Wehrbeitrag, de même que le Besitzsteuer, rentre dans la catégorie des impôts que les Allemands ont désignés sous le nom de *Zwecksteuern*, c'est-à-dire des impôts qui sont destinés à répondre, non pas d'une façon générale à la couverture de l'ensemble des dépenses publiques, mais de certaines dépenses bien déterminées.

Tandis que le Wehrbeitrag, comme nous venons de le voir, devait en effet permettre de faire face immédiatement aux premiers frais nécessités par la réorganisation de l'Armée et de la Marine, le Besitzsteuer avait pour but d'assurer, dans l'avenir, des ressources permanentes pour l'entretien des nouvelles forces militaires de l'Allemagne.

Le Wehrbeitrag, impôt exceptionnel et extraordinaire, atteignait à la fois la fortune et le revenu.

A. — Contribution sur la fortune.

La loi a entendu donner au mot *fortune* la plus large signification.

Lorsque nous étudierons les impôts nouveaux, nés de la guerre, nous verrons précisément que la loi du 31 juillet 1913 a servi, sur beaucoup de points, de modèle de rédaction aux lois nouvelles, créatrices des gros impôts sur la fortune, désignés sous la rubrique générale de *grosse Vermögensabgabe*.

Il est donc utile, à cet égard, de donner quelques précisions sur la portée d'application pratique, du Wehrbeitrag et du Besitzsteuer, véritables prototypes des impôts actuels.

La fortune, telle que l'a définie le législateur de 1913, comprend l'ensemble des biens mobiliers et immobiliers, composant le patrimoine du contribuable (personnes physiques et juridiques), déduction faite des dettes.

Par fortune, il faut donc entendre :

- 1° La propriété foncière bâtie et non bâtie;
- 2° La valeur d'estimation des entreprises agricoles, forestières, minières et industrielles;

3° Les capitaux de toute nature.

Sous cette dernière rubrique, rentrent les espèces métalliques, les billets de banque, les métaux précieux, les avoirs en banque (à l'exception des sommes mises en réserve par le contribuable pour subvenir à l'entretien normal de sa personne pour une durée de trois mois), les créances non encore échues dont l'origine se rattache à une assurance contractée soit sur la vie, soit en vue de la constitution, à une époque donnée, d'un certain capital ou d'une rente déterminée, la valeur en capital de tous droits à une rente ou de tous autres droits similaires, présentant de la part des débiteurs les caractères de prestations périodiques, dont le bénéficiaire a la jouissance pendant la durée de sa vie ou pour un délai d'au moins dix ans.

La loi ne considère pas comme élément de la fortune les pensions servies aux veuves, aux orphelins, celles qui résultent de maladies, d'accidents, et celles qui émanent des Caisses d'assurance de l'Empire, telles que les rentes et allocations allouées par application d'un contrat de travail ou en raison d'un service rendu par le passé. La loi fait également exception pour les meubles et objets corporels dont il est fait un usage courant.

L'énumération précédente n'est d'ailleurs pas limitative : elle englobe non seulement les richesses purement matérielles, mais tous les droits innombrables, nés des rapports juridiques entre les personnes et représentant une valeur intrinsèque susceptible d'être estimée en numéraire.

MÉTHODES D'ÉVALUATION DE LA FORTUNE

Le fisc devait procéder à l'évaluation de la fortune en se basant sur sa valeur au *31 décembre 1913* pour les personnes physiques. Pour les personnes morales, accoutumées à dresser régulièrement, chaque année, un état de leur actif et de leur passif (par exemple, bilan des Sociétés), c'est l'état du dernier exercice qui devait servir de base, en tenant compte, comme élément de leur patrimoine, des réserves, à l'exception de celles constituées en vue d'assurer la bonne marche de l'entreprise¹.

¹ Voir, sur cette question des réserves dans les Sociétés allemandes, la thèse de M. D. PRUNET, 1919.

En principe, c'est la *valeur vénale* seule qui devait être envisagée
Toutefois :

1° Pour les terrains agricoles et forestiers, les jardins et terres labourées, l'estimation devait se faire d'après le rendement;

2° Les valeurs mobilières s'évaluaient au cours de la Bourse;

3° Pour les titres non cotés, la valeur résultait des bénéfices réalisés par les entreprises au cours de la dernière année;

4° Tous les autres capitaux devaient se décompter à leur valeur nominale, tant que la valeur réelle ne lui serait pas sensiblement supérieure ou inférieure.

Les créances résultant d'assurances sur la vie, d'assurances pour la constitution d'un capital ou d'une rente, devaient être évaluées pour les deux tiers des primes déjà versées ou pour la valeur de cession des droits à ces créances, en cas de transmission à titre onéreux;

5° Pour les usufruits, l'estimation devait s'effectuer en suivant les règles générales afférentes à la capitalisation des intérêts, ceux-ci étant obligatoirement décomptés au taux légal;

6° La valeur des rentes viagères ou droits similaires devait se déterminer en se basant sur l'âge de la personne dont le décès devait entraîner l'extinction de l'obligation (tables de mortalité);

7° La fortune de la femme mariée devait être comprise dans celle du mari, à moins que les deux époux ne vécussent séparés d'une façon permanente.

Etaient exonérées :

a) Les fortunes ne dépassant pas 10.000 marks;

b) Pour un revenu inférieur à 2.000 marks : 50.000 marks de la fortune;

c) Pour un revenu de 2.000 à 4.000 marks : 30.000 marks de la fortune.

B. — Contribution sur le revenu.

À la contribution sur la fortune, le Wehrbeitrag annexait encore une contribution sur le revenu. La loi de 1913 contenait à cet égard une anomalie assez curieuse, qui s'explique d'ailleurs quand on se rappelle la prudence avec laquelle l'Empire essayait de s'immiscer dans les Etats particuliers et la résistance opposée par ces derniers à cette intrusion. La loi décidait, en effet, que le revenu

imposable (il ne s'agit pas du taux de l'impôt) serait déterminé par chacune des lois des Etats particuliers, relatives à l'assiette de l'impôt d'Etat sur le revenu. Elle prescrivait même aux Gouvernements des Etats qui n'avaient pas encore institué l'impôt sur le revenu de déterminer par une ordonnance, spécialement rendue à cet effet, les règles à suivre pour l'évaluation du revenu imposable de leurs ressortissants.

Il résultait donc de cette disposition que l'importance de la contribution prélevée sur le revenu par le Wehrbeitrag, malgré l'application d'un taux uniforme pour tous les Etats, devait être en définitive, variable d'un Etat à un autre, suivant les méthodes d'évaluation du revenu imposable propres à chacun d'eux.

PERSONNES ASSUJETTIES.

La liste des personnes assujetties au Wehrbeitrag se retrouve à peu près textuellement dans les textes des lois fiscales récentes.

L'obligation fiscale à laquelle se trouvaient soumis les contribuables, se rattachait soit à la personne, soit au lieu de résidence :

1° Etaient soumis à l'impôt sur l'ensemble de leur fortune située en territoire allemand :

a) Les nationaux de l'Empire allemand, à l'exception de ceux qui séjournaient à l'étranger, sans interruption, depuis plus de deux années sans avoir conservé un domicile en Allemagne ;

b) Les fonctionnaires de l'Empire et des Etats ayant leur résidence officielle à l'étranger (à l'exception des agents consulaires électifs) ;

c) Les personnes qui n'avaient pas la nationalité de l'Empire et qui, sans avoir une nationalité étrangère, avaient un domicile ou leur résidence habituelle en Allemagne ;

d) Les ressortissants d'Etats non allemands qui résidaient d'une façon permanente dans l'Empire pour l'exercice de leur profession.

2° Etaient soumises à l'impôt sur leurs propriétés foncières et leurs capitaux d'exploitation, situés en Allemagne, les personnes naturelles sans distinction de nationalité, domicile ou résidence.

3° Etaient soumises à l'impôt, les Sociétés par actions et les Sociétés en commandite par actions dont le siège se trouvait en Allemagne.

RÉDUCTIONS ET EXONÉRATIONS.

Des réductions étaient accordées pour charges de famille :

1° Pour les contribuables dont la fortune ne dépassait pas 100.000 marks et dont le revenu était inférieur à 10.000 marks, l'impôt était réduit d'un tiers pour le troisième enfant et de 5 % pour chacun des enfants mineurs suivants ;

2° Pour les contribuables dont la fortune ne dépassait pas 100.000 marks et dont le revenu était inférieur à 20.000 marks, on déduisait un tiers pour le troisième enfant et 10 % pour chacun des fils qui accompliraient leur service militaire dans l'armée et la marine au cours des années 1914-1916 ;

3° Tout revenu inférieur à 5.000 marks n'était imposable que sous déduction de 5 % du montant de la fortune imposée ;

4° Enfin étaient totalement exonérées :

a) Les Sociétés qui n'avaient pas distribué, au cours des cinq dernières années, plus de 3 % de dividendes, ou celles dont la valeur en Bourse ou la valeur vénale des titres ne dépassait pas 80 % du capital constitutif ;

b) Les Sociétés allemandes poursuivant exclusivement un but d'intérêt public et dont le bénéfice net ne dépassait pas 4 % (dans certains cas exceptionnellement 5 %) et qui, à l'occasion de leur rachat par une autre Société ou de leur dissolution, s'étaient engagées dans leurs statuts à ne rembourser que la valeur nominale de leurs titres et, en cas de dissolution, à affecter l'excédent restant, après remboursement de cette valeur nominale, à des œuvres d'intérêt public.

TARIF DU WEHRBEITRAG.

Le tarif de l'impôt sur la fortune était réglé suivant le système dénommé : *Durchstaffelung*, qui consistait à diviser la fortune imposable en un certain nombre de tranches et à appliquer à chacune d'elles un taux progressif¹.

¹ Ce système a été conservé par les principales lois fiscales récentes. Nous le retrouverons notamment avec l'impôt d'Empire sur le revenu.

Le taux était de :

- 0,15 % pour les 50.000 premiers marks;
- 0,35 % pour les 50.000 marks suivants;
- 0,50 % pour les 100.000 marks suivants;

Il atteignait ainsi en neuf tranches :

1,50 % pour les fortunes dépassant 5 millions de marks.

L'impôt sur le revenu était de 1 % pour les revenus de 5.000 à 10.000 marks et atteignait en quinze tranches le taux maximum de 8 % pour les revenus supérieurs à 500.000 marks.

ASSIETTE ET PERCEPTION.

Le rendement effectif du Wehrbeitrag ne s'est pas sensiblement écarté des prévisions. Il a été :

En 1913 :	de	0,8 millions de marks;
1914 :	de	637,4 —
1915 :	de	307,8 —
1916 :	de	19,5 —
1917 :	de	10,4 —
1918 :	de	1,3 —
1919 :	de	0,3 —
TOTAL :		<u>977,5 millions de marks.</u>

A chaque Etat particulier incombait le soin de procéder à l'assiette et au recouvrement du Wehrbeitrag. Tout contribuable, disposant d'une fortune supérieure à 20.000 marks ou simultanément d'une fortune de plus de 10.000 marks et d'un revenu de plus de 4.000 marks, était astreint à souscrire une déclaration détaillée faisant connaître tous les éléments de son patrimoine. Le bureau chargé d'établir l'assiette de l'impôt avait le droit de demander à l'assujetti tous éclaircissements nécessaires et de procéder à toutes vérifications. En cas de fausses déclarations, les pénalités consistaient en amendes élevées, dans certains cas même, elles pouvaient entraîner des peines d'emprisonnement.

La perception de l'impôt devait se répartir sur les années 1914 à 1916. Il était enfin stipulé que si le revenu, entre l'époque du premier versement et celle des deux autres, venait à se trouver réduit de 40 0/0, le droit à demander une réduction de l'impôt resterait ouvert au contribuable.

VI. — LE BESITZSTEUER

(Loi du 3 juillet 1913)

La loi du 14 février 1911 avait institué un impôt d'Empire sur les plus-values immobilières (*Wertzuwachssteuer*) dont le produit était, ainsi que nous l'avons vu, réparti entre l'Empire, les Etats et les Communes.

La loi du 3 juillet 1913, qui réglementait le Besitzsteuer, portait abandon de la part revenant à l'Empire dans le Wertzuwachssteuer et créait un nouvel impôt d'Empire, général, sur les accroissements de la fortune, traduits par les différences relevées entre la valeur nette de la fortune évaluée au début et au terme de périodes fixes triennales.

CALCUL DE L'ACCROISSEMENT DE FORTUNE IMPOSABLE.

A la base était d'abord prévue une exonération pour les fortunes ne dépassant pas 20.000 marks. De 20 à 30.000 marks, l'accroissement n'était assujéti à l'impôt qu'autant qu'il avait pour effet de faire dépasser cette limite à la fortune. Enfin tout accroissement inférieur à 10.000 marks n'était pas imposable.

De l'accroissement était encore déduit le montant du capital de toute indemnité tirant sa cause d'une réduction, soit totale, soit partielle de la capacité de travail de l'individu.

L'évaluation de l'accroissement de fortune devait être établie pour la première fois à la date du 1^{er} avril 1917, pour la période s'étendant du 1^{er} janvier 1914 au 31 décembre 1916. Il devait, par la suite, se calculer de trois en trois ans.

Il était prescrit que *l'évaluation des fortunes, faite en vue du Wehrbeitrag, servirait de point de départ à celle du Besitzsteuer au 1^{er} janvier 1914.*

Le principe général était que *seule la valeur vénale de la fortune devait être prise en considération*, comme pour le Wehrbeitrag, sauf toutefois :

1^o Pour les entreprises accoutumées à dresser régulièrement un état de leur actif, à des époques régulières : l'état du dernier exercice devait servir d'élément d'évaluation ;

2^o Pour les propriétés foncières non bâties, le contribuable était libre de demander qu'à la valeur vénale fût substitué le *prix d'acquisition*, augmenté des frais de mise en valeur incorporés entièrement aux biens, à l'exception des dépenses courantes d'entretien.

Toute diminution survenue sur la valeur des biens devait être, par contre, déduite du prix d'acquisition.

Ce système avait pour résultat de fournir au contribuable le moyen de se soustraire à l'impôt sur les plus-values foncières, tant qu'il ne vendait pas sa propriété, l'accroissement de valeur ne pouvant, en effet, se traduire que dans le prix de vente. Cette clause était une concession faite au parti agrarien, qui se montre encore, à l'heure actuelle, en Allemagne, l'un des adversaires les plus acharnés des impôts directs d'Empire ;

3^o Pour les acquisitions à cause de mort, telles que les définissait la loi sur les successions de 1906, pour les héritages en cours de partage, ou ceux provenant de parents, grands-parents, arrière-grand-père ou arrière-grand'mère, de même que pour les donations entre vifs, non grevées de charges, pour les terrains servant d'une façon permanente à la culture ou à la mise en valeur des forêts et jardins, pour les constructions édifiées en vue de l'habitation ou dans un but industriel, c'est la *valeur du rendement* qui constituait la mesure d'évaluation. Avec les mêmes modalités que pour le Wehrbeitrag, l'évaluation du capital devait s'obtenir en multipliant par 25 le revenu net des terrains ou la valeur locative des habitations et fermes, basée sur la moyenne des trois dernières années.

Il restait cependant entendu que le contribuable conserverait la faculté d'exiger que la valeur vénale serve de base pour l'évaluation de la fortune.

4° Les modes d'estimation prévus pour le Wehrbeitrag en ce qui concerne les valeurs mobilières, s'appliquaient au Besitzsteuer, ainsi que pour les rentes, usufruits, etc.

PERSONNES ASSUJETTIES.

A la différence du Wehrbeitrag, seules les personnes physiques étaient soumises au Besitzsteuer :

a) Sur l'accroissement réalisé par rapport à la totalité de leur fortune imposable :

1° Les nationaux et sujets de l'Empire, et toutes les personnes comprises sous la rubrique n° 1 de la loi du Wehrbeitrag (voir ci-dessus);

2° Les étrangers domiciliés en territoire allemand ou résidant d'une façon permanente en Allemagne;

b) Sur l'accroissement de leur fortune composée de propriétés foncières et de capitaux d'entreprises, situés en territoire allemand, toutes les personnes naturelles, sans distinction de nationalité, domicile ou résidence.

La fortune des époux était décomptée en un seul chiffre. Ils se trouvaient vis-à-vis de l'Empire débiteurs solidaires pour le paiement de l'impôt.

RÉDUCTIONS.

Le bénéfice de réduction était seulement prévu :

1° En faveur du contribuable ne disposant pas d'une fortune supérieure à 100.000 marks et ayant à sa charge trois enfants mineurs ou un nombre supérieur : l'impôt était réduit d'un tiers pour le troisième enfant et de 5 % pour chacun des suivants;

2° Dans le cas où l'accroissement résulterait d'un héritage, si l'héritier était un descendant du défunt et n'avait pas encore vingt et un ans révolus à l'époque du décès et si l'héritage ne dépassait pas 50.000 marks, l'impôt devait être autant de fois réduit de 5 % qu'il restait d'années entières à s'écouler jusqu'à ce que le dit héritier eût atteint sa vingt et unième année révolue. La déduction totale ne devait toutefois pas dépasser 50 % de l'impôt.

TARIF DU BESITZSTEUER.

Le tarif était double, il variait à la fois selon le montant de la fortune et selon le montant de l'accroissement et se traduisait en définitive par une contribution variant de 0,75 à 2,50 ‰¹.

ASSIETTE ET PERCEPTION.

De même que pour le Wehrbeitrag, ce sont les Etats particuliers qui sont chargés de l'assiette et du recouvrement du Besitzsteuer.

Etaient astreintes à une déclaration toutes les personnes possédant une fortune d'au moins 20.000 marks, et imposées déjà précédemment soit au Wehrbeitrag, soit au Besitzsteuer, de même que toute personne dont la fortune, soit depuis l'établissement de l'assiette du Wehrbeitrag, soit depuis l'évaluation du Besitzsteuer, avait subi un accroissement de plus de 10.000 marks. L'Administration restait libre de demander des éclaircissements aux contribuables : les renseignements contenus dans les déclarations de successions devaient lui être communiqués. Elle délivrait un extrait du rôle au contribuable, lui faisant connaître l'accroissement imposé et l'état d'évaluation de la fortune (*Steuerbescheid*). Dans le cas où il n'y avait pas d'accroissement imposable, elle délivrait seulement un extrait du rôle pour l'estimation de la fortune, destiné à servir de base pour la période triennale suivante (*Feststellungsbescheid*).

Le Besitzsteuer a produit 90 millions en 1917.

¹ Barème donné par EHEBERG, *Finanzwissenschaft*, édition 1920, p. 342 :

1° Pour un accroissement jusqu'à	50.000 marks.	. . .	0,75 ‰
De	50.000 à 100.000	— . . .	0,90
—	100.000 à 300.000	— . . .	1,05
—	300.000 à 500.000	— . . .	1,20
—	500.000 à 1.000.000	— . . .	1,35
—	1.000.000 et au dessus	— . . .	1,50

2° Pour une fortune globale de :

100.000 marks.	. . .	0,10 ‰	750.000 marks.	. . .	0,60 ‰
200.000	— . . .	0,20	1.000.000	— . . .	0,70
300.000	— . . .	0,30	2.000.000	— . . .	0,80
400.000	— . . .	0,40	5.000.000	— . . .	0,90
500.000	— . . .	0,50	10.000.000	— . . .	1 »

VII. — LES RÉSULTATS DE LA RÉFORME DE 1913

Le Wehrbeitrag ne présente plus à l'heure actuelle, dans l'étude de la législation financière allemande, qu'un intérêt purement historique. Le Besitzsteuer seul a survécu à l'œuvre de réforme du système fiscal. Nous retrouverons encore cet impôt dans la législation contemporaine ; il a servi de modèle à l'impôt sur les accroissements de la fortune (*Vermögenszuwachssteuer*), qui lui a été substitué par la loi du 8 avril 1922.

Il nous a cependant paru utile de consacrer à ces deux impôts les développements qui précèdent, car, en fait, ils constituent un assemblage unique. Intimement liés l'un à l'autre, ils forment toute la clef de voûte d'un nouvel édifice. Ils ont été les premiers instruments qui ont servi à l'Empire à dresser un recensement général de la fortune privée, au sens large que le législateur a entendu lui donner, c'est-à-dire un recensement de tous les éléments de la richesse matérielle de même que de l'activité économique du contribuable.

Comme tels, le Besitzsteuer et le Wehrbeitrag ont aidé les dirigeants de l'Empire à faire face aux heures difficiles, en leur découvrant les sources de la matière imposable, par avance déterminées et localisées. Ils ont été les précurseurs des contributions de guerre, instituées au cours des années 1916, 1918 et 1919. Ils ont préparé l'opinion publique aux impôts extraordinaires. Mais, à dire vrai, le Wehrbeitrag et le Besitzsteuer ne constituent cependant pas une œuvre originale. En 1913, l'Empire n'a fait, en réalité, que s'approprier des méthodes déjà en usage dans la plupart des Etats. Les modes de détermination des tarifs, la décomposition de la matière imposable en échelons, comportant un taux progressif (*Durchstaffelung*), le système de la déclaration obligatoire, procédé déjà adopté par la majorité des Etats qui avaient institué l'impôt général sur le revenu¹, tout cela ne constituait pas une innovation dans les lois d'Empire promulguées en 1913.

L'Empire ne pouvait, d'ailleurs, pas faire œuvre originale, car

¹ Voir plus loin l'étude des ressources budgétaires des Etats,

il devait avant tout s'attacher à ménager les susceptibilités, toujours en éveil, des partisans de l'autonomie financière des Etats.

Au lendemain de la guerre, nous verrons combien le régime fiscal a été profondément bouleversé, comment l'Empire a pu, du jour au lendemain, renverser les rôles et en arriver à interdire aux Etats de faire usage de toutes mesures fiscales susceptibles de nuire à son autorité et au bon rendement de ses propres impôts.

Quoi qu'il en soit, l'année 1913 marque une première étape dans l'histoire financière de l'Allemagne : l'Empire tend déjà à ne plus jouer le rôle de parasite de ses propres Etats. Par une voix détournée enfin, le Besitzsteuer lui a donné l'occasion d'étendre ses prérogatives en matière successorale, puisque désormais les héritages comptent, dans le patrimoine des ascendants en ligne directe, comme accroissements de fortune (sous réserve, ainsi que nous l'avons indiqué, de quelques atténuations) alors que le Reichstag, en 1906, s'était vivement opposé à une extension de l'impôt d'Empire sur les successions à cette catégorie d'héritiers¹.

En résumé, seuls relevaient, en 1914 de la législation d'Empire :

1° *Les impôts indirects et les droits de douanes;*

2° *La gestion des exploitations et des domaines appartenant en propre à l'Empire;*

3° *Les contributions de certains Etats, dites Ausgleichungsbeiträge, versées à titre de compensation à l'Empire par certains Etats, qui ne faisaient pas partie, avant 1871, de la Confédération de l'Allemagne du Nord (ex. : Bavière);*

4° *La redevance de la Reichsbank;*

5° *L'impôt successoral, régi par la loi de 1906, considéré comme rentrant dans la catégorie des impôts indirects.*

6° *Deux impôts directs : le Wehrbeitrag et le Besitzsteuer.*

L'Empire, enfin, n'avait pas, à proprement parler, d'Administration des finances : il se bornait à exercer un contrôle peu étroit sur les Administrations des Etats chargées des travaux relatifs à l'assiette et au recouvrement de ses impôts.

¹ Certains Etats se sont inspirés, au cours de la guerre, de l'exemple donné par l'Empire et ont utilisé les données recueillies à l'occasion du recensement général des fortunes de 1913, pour établir l'assiette de leurs propres impôts sur la richesse, notamment : le Wurtemberg (loi du 31 juillet 1915); la Bavière (loi du 17 août 1918).

CHAPITRE II

LE RÉGIME FISCAL DES ÉTATS

Nous venons de voir quels étaient les besoins financiers de l'Empire allemand à la veille de la guerre et les moyens mis en œuvre pour assurer la couverture des dépenses publiques. Si l'on veut avoir un aperçu complet du régime fiscal de l'Allemagne à cette même époque, il reste à examiner de quelle façon les Etats et les Communes équilibraient leur propre budget.

Tout le système fiscal des Etats gravitait autour de deux catégories d'impôts : les impôts sur les produits, désignés sous le nom d'*Ertragsteuern* et l'impôt général sur le revenu.

A. — IMPOTS SUR LES PRODUITS

(*Ertragsteuern*).

I. L'impôt sur la propriété foncière non bâtie. — II. L'impôt sur la propriété bâtie. — III. L'impôt sur les entreprises industrielles. — IV. Impôts dérivés de l'impôt sur les entreprises industrielles. — V. Impôts sur le revenu des capitaux mobiliers. — VI. Impôt sur les salaires. — VII. Physionomie de l'évolution du système des *Ertragsteuern*.

I. — IMPÔT SUR LA PROPRIÉTÉ FONCIÈRE NON BÂTIE

Le plus ancien des *Ertragsteuern*, impôts directs et réels, était l'impôt sur la propriété foncière, non bâtie, dénommé *Grundsteuer*.

A l'origine, au Moyen Age, le *Grundsteuer* était un impôt de classe (*Klassensteuer*), c'est-à-dire un impôt basé sur l'« état » de

l'individu et comportant, suivant le niveau de l'échelle sociale auquel il se plaçait, des privilèges nombreux, voire même des exemptions totales (pour la noblesse, par exemple).

PRUSSE

C'est sous forme d'un impôt de classe que l'on retrouve, en 1745, l'impôt sur la propriété foncière non bâtie en Prusse, sous le nom de *Kontribution*. Une tentative de réforme, entreprise par Frédéric-Guillaume I^{er}, pour déterminer l'assiette de la *Kontribution* d'après les qualités de rendement du sol n'avait pas abouti, et il faut arriver, après la débâcle d'Iéna, jusqu'à l'édit de finances prussien de 1810 pour trouver trace d'une deuxième tentative faite en vue d'établir la *Kontribution* sur des bases nouvelles, comportant l'admission du principe de l'égalité des tarifs entre tous les ressortissants de l'Etat, réfection du cadastre et simplification des méthodes de perception.

Cependant, la réforme réalisée par l'édit de 1810, resta longtemps encore lettre morte, et ce n'est qu'un demi-siècle plus tard, sous l'influence tardive de la Révolution de 1848, qu'une loi du 21 mai 1861 introduisit définitivement le principe de la généralité de l'impôt sur la propriété foncière non bâtie.

Cette loi disposait que l'on aurait désormais à tenir compte, pour chaque catégorie prévue au cadastre, du rendement des parcelles, comparé à celui de deux parcelles types, *Mustergrundstücke*, dont l'une correspondait aux terrains à rendement le plus élevé et l'autre, à ceux de rendement inférieur. Ces deux catégories étaient en outre divisées en six classes. Enfin, il était prévu que les frais de production seraient déduits du rendement des parcelles foncières, si bien que, dorénavant, seul devenait en réalité imposable, le revenu net.

Cet impôt était de plus un impôt de répartition. La Prusse s'en désintéressa assez rapidement et en abandonna finalement le produit aux Communes (loi fiscale communale, *Kommunalabgabengesetz* du 14 juillet 1913).

A dater de 1893, elle se contenta d'élever uniquement un impôt complémentaire sur le revenu et la fortune. Le but principal qu'elle avait poursuivi en réservant l'impôt sur la propriété foncière non bâtie aux Communes était de faire bénéficier celles-ci d'une base financière solide qui, jusque-là, leur avait fait défaut (surtout pour les

villes) et de leur permettre d'assurer la couverture des dépenses, toujours plus élevées, qui grevaient leur budget.

On estimait aussi que les Communes étaient mieux placées pour assurer une application équitable de l'impôt foncier, que, la matière imposable étant située sur leur domaine propre, le produit de la contribution constituait en quelque sorte, une juste rémunération des services que les contribuables tiraient d'une façon directe de l'organisation communale.

Enfin, en se plaçant à un point de vue plus général encore, on faisait ressortir tous les avantages qui s'attachaient à réserver la perception de l'impôt foncier aux Communes au point de vue de la commodité de fixation de l'assiette¹.

Dans le royaume de Saxe, l'impôt sur la propriété foncière non bâtie fut réuni à l'impôt sur la propriété bâtie. La loi du 3 juillet 1878 établissant l'impôt sur le revenu et la fortune lui apporta par la suite une réglementation nouvelle.

ÉTATS DE L'ALLEMAGNE DU SUD

Dans les trois grands Etats de l'Allemagne du Sud, Bavière, Wurtemberg et Bade, l'évolution s'est accomplie d'une façon toute différente. Dans ces Etats, en effet, l'impôt sur la propriété foncière a constitué, jusqu'à ces dernières années, le principal élément des ressources budgétaires.

La première disposition législative importante, concernant la réglementation de l'impôt foncier en Bavière, est un édit du 8 juillet 1807, connu sous le nom de *Grundsteuerprovisorium* qui, contrairement à la législation prussienne, décréta la suppression des privilèges existants, sans compensation. Une loi du 1^{er} août 1824 procéda à la refonte complète de l'impôt foncier, prescrivit la revision du cadastre et établit un classement basé sur le rendement de la propriété. Tandis que l'impôt prussien ne connaissait en tout que huit catégories, l'impôt bavarois en établissait vingt.

Pour la détermination du produit net, dont la moitié seulement était imposable, on tenait compte des frais de production. L'impôt foncier bavarois se distinguait, enfin, de l'impôt prussien, en ce

¹ Le duché de Hesse s'inspira de la politique suivie par la Prusse (loi du 12 août 1899).

qu'il était non pas un impôt de répartition comme ce dernier, mais un impôt de quotité.

Le Grundsteuer de 1828 fut successivement modifié au cours des années 1852, 1856, 1881 et 1899; la loi du 14 août 1910 lui annexa finalement un impôt général sur le revenu, destiné à frapper plus lourdement le revenu des biens fonciers.

Si l'impôt foncier est resté aussi longtemps en Bavière un impôt d'Etat, cela tient à ce que la Bavière était surtout un pays de culture, tandis que la Prusse s'était tournée au contraire de très bonne heure vers l'industrie. Il était par suite naturel que, dans un pays agricole, l'Etat songeât de préférence à imposer l'élément même de la prospérité du pays.

Le Grundsteuer avait néanmoins de plus en plus perdu de son importance dans les dernières années qui ont précédé la guerre. Ceci explique les efforts tentés par le Gouvernement bavarois pour introduire comme impôt principal, aux lieu et place de l'impôt sur la propriété foncière non bâtie, l'impôt sur le revenu, efforts qui furent couronnés de succès en 1910.

Dans le royaume de Wurtemberg, l'impôt sur la propriété non bâtie a été établi par la loi du 8 août 1873 (complétée par la loi du 8 août 1903). C'est le revenu net qui était pris comme base de l'assiette. Le tarif était variable suivant le genre de culture et la classe à laquelle était affectée chaque parcelle.

La législation du duché de Bade présentait un caractère plus original que celle des autres Etats allemands. Jusqu'en 1906, en effet, l'impôt foncier badois ne se rattachait pas directement au système général des impôts sur les produits : il reposait sur la valeur des biens fonds.

Il fut successivement régi par les lois des 2 mai 1854 et 7 mai 1858, modifiées par la loi du 9 août 1900. La loi du 28 septembre 1906 qui institua un impôt sur la fortune (*Vermögenssteuer*) transforma partiellement l'impôt foncier en un impôt sur la fortune.

Dans les trois villes hanséatiques, le Grundsteuer était également réuni à l'impôt sur la propriété bâtie. A Lübeck, il était perçu sur la valeur d'usage; à Brême et à Hambourg, sur la valeur estimée en capital.

II. — IMPÔT SUR LA PROPRIÉTÉ FONCIÈRE BÂTIE

L'impôt sur la propriété foncière bâtie, dénommé dans les textes allemands tantôt *Gebaüdesteuer*, tantôt *Haussteuer*, dérive de l'impôt sur la propriété foncière non bâtie. Ces deux contributions étaient même levées parfois simultanément, notamment dans le royaume de Saxe, à Hambourg et dans beaucoup d'autres villes.

Le cadastre de la propriété bâtie était généralement révisé en Allemagne tous les dix ou quinze ans. La valeur locative servait de base à l'établissement de l'assiette; l'évaluation en était faite soit chaque année, soit, le plus souvent, tous les deux ans seulement. Suivant les modes d'assiette et de perception, on distinguait :

1° L'impôt sur la propriété bâtie, dont le tarif variait suivant la classe à laquelle appartenait l'immeuble *Hausklassensteuer* : la classification était établie d'après l'importance de l'immeuble, son état, le genre de constructions édifiées.

2° L'impôt dit *Arealsteuer*, espèce bâtarde de l'impôt précédent. L'indice adopté était la surface construite. C'est le système qui avait prévalu en Bavière.

3° La valeur locative était l'étalon pour le *Hauszinssteuer* (impôt sur le rendement des immeubles) ou le *Mietzinssteuer* (impôt sur le rendement des loyers). On retrouve cet impôt en Bavière, à Hambourg et dans un très grand nombre de villes prussiennes.

4° Il existait enfin un impôt dit *Gebaüdewertsteuer* qui était basé sur la valeur vénale des immeubles. Dans certains cas, il y a lieu d'ailleurs de remarquer que la distinction faite entre le *Gebaüdewertsteuer* et le *Hauszinssteuer* ou le *Mietzinssteuer* était purement spécieuse, étant donné que la valeur vénale était elle-même calculée d'après l'importance de la valeur locative (ex. : Hambourg, Wurtemberg). Ce mode de contribution était très usité dans les grandes villes prussiennes, où on le retrouve même à côté du *Hauszinssteuer*.

Les conditions d'application de ces impôts étaient souvent fort différentes, suivant les États.

PRUSSE

La loi du 21 mai 1881 avait créé simultanément en Prusse l'impôt sur la propriété foncière bâtie et non bâtie. Ce dernier revêtait deux formes :

- 1° Dans les villes, c'est le *Hauszinssteuer* qui avait été adopté,
- 2° Dans les cercles, c'est le *Hausklassensteuer* qui était appliqué.

L'assiette du premier reposait sur la valeur locative moyenne des dix dernières années. La deuxième comportait une répartition en trois classes et trente-sept échelons.

Le tarif était de 4 % sur la valeur vénale, pour les maisons d'habitation, et de 2 % seulement pour les immeubles spécialement affectés à une industrie, une défalcation générale de 50 % étant prévue pour les dépenses d'entretien.

En Prusse, ces contributions étaient le plus souvent réservées aux Communes. La loi du 14 juillet 1893 avait d'ailleurs explicitement donné le droit à ces dernières d'asseoir l'impôt sur la propriété bâtie non seulement sur la valeur vénale des immeubles, mais encore sur la valeur vénale du sol et du sous-sol. La plupart des grandes agglomérations urbaines avaient fait usage de cette faculté que la loi leur accordait.

ÉTATS DE L'ALLEMAGNE DU SUD

En Bavière, l'impôt sur la propriété bâtie a été introduit simultanément avec le Grundsteuer. Il reposait :

- 1° Dans les villes, sur la valeur locative ;
- 2° Dans les campagnes, sur l'étendue de la surface construite (*Arealsteuer*).

La loi du 14 novembre 1910, complétée par la loi du 17 août 1918, avait apporté de nouvelles modifications au régime de cet impôt. Le tarif normal avait été réduit de 2 % à 1 1/2 % pour le Hauszinssteuer. L'estimation de la valeur locative était renouvelée chaque année. Des exemptions temporaires étaient prévues en faveur des constructions nouvellement édifiées.

L'impôt sur la propriété bâtie, dans le duché de Wurtemberg était au contraire basé sur la valeur vénale des immeubles (loi du 15 juillet 1821). Ce caractère spécial facilita son incorporation à

l'impôt général sur le revenu et la fortune introduit dans cet Etat par la loi du 8 août 1903.

Dans le grand duché de Bade, le Haussteuer fut appliqué dès 1810, puis modifié par une loi en date du 26 mai 1886, et finalement incorporé à l'impôt sur la fortune par la loi du 26 septembre 1906.

Le grand duché de Hesse a suivi l'exemple de la Prusse : la loi du 12 août 1899 a supprimé l'impôt sur la propriété bâtie, qui remontait à 1824, en tant qu'impôt d'Etat, et en a fait un impôt communal.

III. — IMPOT SUR LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES

L'impôt sur les entreprises industrielles, ou plus simplement l'impôt sur l'Industrie, rentrait dans la catégorie des impôts que l'on désignait en Allemagne sous le nom de *Gewerbesteuer* ou *Erwerbsteuer*.

Les principales caractéristiques de cet impôt étaient les suivantes :

1° En tant qu'impôt sur la production, le *Gewerbesteuer* était un impôt réel. Il frappait uniquement les objets fabriqués par le chef d'entreprise lui-même, dans l'exercice de son industrie, ce qui excluait par suite, comme contribuables, les personnes simplement employées ou salariées.

2° Il ne concernait que les entreprises industrielles proprement dites. Il ne s'appliquait donc pas aux professions libérales, telles que celles d'avocat, de médecin, artiste, etc. Il frappait au contraire le fabricant, l'éditeur, le manufacturier, etc.

3° Les entreprises agricoles n'étaient généralement pas rangées dans cette catégorie.

4° Souvent aussi les entreprises minières, ainsi que les entreprises de transport par voie ferrée (chemins de fer et tramways) ne tombaient pas sous le coup de cette contribution.

5° Le *Gewerbesteuer* comportait une assiette plus malaisée à établir que celle des impôts fonciers, en raison des difficultés de contrôle de la production. C'est ce qui explique que cet impôt ait été soumis, en Allemagne, plus que les autres, aux contrôles étroits, non seulement de l'Administration fiscale, mais même de la police.

6° Il était enfin difficile d'estimer à leur juste valeur les rapports qui existaient entre les facteurs économiques, car souvent tout dépendait, dans une entreprise, de l'importance du capital engagé, souvent aussi de l'activité personnelle déployée par le chef de l'entreprise. Séparer les revenus capitalisés dans l'industrie de ceux qui ne l'étaient pas, était une tâche délicate. Un seul Etat avait tenté de le faire, le royaume de Wurtemberg.

Cet impôt était, en définitive, d'une con texture beaucoup plus compliquée que ceux que nous avons précédemment étudiés. Aussi la législation allemande portait-elle trace d'appréciations diverses en ce qui concerne la matière imposable. Trois systèmes principaux avaient été adoptés, suivant les Etats :

1° Le système des licences.

2° Le système de classification des industries, qui rappelait l'impôt français des patentes.

3° Le système qui consistait à fixer le montant de l'impôt suivant le produit net des industries.

BAVIÈRE. — En Bavière, c'est le système français des patentes qui avait inspiré le législateur (loi du 1^{er} juin 1856, modifiée en 1881 et 1899).

Comme en France pour la patente, l'impôt bavarois se composait d'un droit fixe et d'un droit proportionnel. Le droit fixe était perçu suivant la classe à laquelle appartenait l'industrie. Cette classe était elle-même établie suivant la nature et la catégorie de l'entreprise et suivant l'importance du lieu où celle-ci s'exerçait. Le droit proportionnel était basé suivant l'état de l'entreprise : importance du nombre des employés et ouvriers, des stocks en magasin, etc. Il se calculait donc sur des signes purement extérieurs et non sur des catégories fixes.

La loi du 9 juin 1899 avait apporté des modifications importantes : le droit fixe n'était plus établi en se basant sur l'importance de la localité où se trouvait le siège de l'entreprise, mais suivant l'étendue de celle-ci. Le droit proportionnel avait été transformé en un impôt sur le produit net estimé en tenant compte des facultés contributives (*Leistungsfähigkeit*). C'est le bilan et l'inventaire qui constituaient l'élément d'appréciation. La défalcation des intérêts des dettes était accordée.

En résumé, l'impôt sur les entreprises industrielles en Bavière avait abouti à une combinaison du système des classifications et du système du produit net.

Peu de temps avant la guerre, le Gewerbesteuer avait été encore transformé, si bien qu'il était devenu un impôt purement subjectif. La loi du 14 août 1910 — complétée par une loi du 17 août 1918 — l'incorpora finalement dans l'impôt général sur le revenu (*Einkommensteuer*).

Le chiffre de la contribution s'établissait en prenant pour base, d'une part l'importance du capital de l'entreprise, et, d'autre part, le chiffre de production. Les entreprises dont le capital ne dépassait pas 6.000 marks étaient exonérées. Le tarif s'élevait ensuite progressivement avec l'importance du capital et de la production.

Il en résulte que le Gewerbesteuer avait perdu, en Bavière, le caractère d'un Ertragsteuer, impôt réel, pour devenir un impôt personnel.

WÜRTEMBERG. — L'impôt sur les entreprises industrielles a été établi par la loi du 8 août 1903 qui groupait également les industries en quatre classes.

PRUSSE. — Il était apparu de même au législateur qu'un impôt sur le produit net en matière industrielle, en tant que s'appuyant sur le système des impôts sur la production, ne pouvait exister que combiné avec un impôt par classe.

Avant 1800, il n'y avait en Prusse aucun impôt général sur l'Industrie. En 1810, apparut un impôt par classe (*Gewerbeklassensteuer*) qui fut réformé en 1820 et en 1862 (loi du 20 octobre 1862).

Les industries étaient réparties en classes comportant pour chaque district (cercles et grandes villes) des moyennes (*Mittelsätze*), qui s'appliquaient et se répartissaient entre chaque industrie particulière. C'était donc un impôt de répartition. Il souleva de vives critiques dans les milieux industriels en raison des charges qu'il imposait et des injustices qu'il consacrait.

La loi du 24 juin 1891 l'avait d'ailleurs antérieurement modifié : la division en classes avait été conservée, mais la répartition avait été rendue plus équitable, en ce sens que l'on imposait non plus

toutes les industries d'un même district d'après des moyennes fictives, mais d'après l'importance des entreprises.

Étaient soumises à l'impôt toutes les entreprises dont le produit net annuel dépassait 1.500 marks ou dont le capital d'entreprise atteignait 3.000 marks au minimum. Les entreprises agricoles forestières, minières, les chemins de fer et les professions libérales étaient affranchies par la loi ¹.

La réforme fiscale de 1893 entraîna la suppression de cet impôt qui fut désormais réservé aux Communes.

SAXE. — Le royaume de Saxe n'avait pas d'impôt spécial sur les entreprises industrielles; celui-ci faisait partie intégrante de l'impôt général sur le revenu, créé en 1878.

IV. — IMPOTS DÉRIVÉS DE L'IMPÔT SUR LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES

En dehors du Gewerbesteuer existait également un impôt sur les professions industrielles qui n'avaient pas de siège fixe (*Wander-gewerbe* ou *Hausiersteuer*).

¹ Les entreprises imposables étaient réparties suivant le produit annuel et le capital investi dans les affaires, en quatre classes :

CLASSE I, bénéfice annuel supérieur à 50.000 marks ou capital investi supérieur à 1 000.000 de marks.

	Bénéfice annuel marks	Capital investi marks
CLASSE II, bénéfice annuel de	20.000 à 50.000	150.000 à 1.000.000
CLASSE III, — —	4.000 à 20.000	30.000 à 150.000
CLASSE IV, — —	1.500 à 4.000	3.000 à 30.000

L'assiette reposait sur une déclaration du contribuable affirmant qu'il devait être rangé dans une des quatre classes ci-dessus.

Les assujettis de la Classe I devaient payer 1 % du bénéfice annuel. Pour les autres classes, il existait des moyennes et des tranches intermédiaires. Les tranches les plus élevées et les moins élevées étaient :

Dans la classe II . . .	480 marks et 156 marks.
— III. . .	192 — 32 —
— IV. . .	36 — 4 —

Pour la perception, les contribuables étaient groupés en Sociétés fiscales (*Steuergesellschaften*). L'impôt était ensuite fixé pour chaque entreprise particulière d'après le chiffre assigné à la tranche moyenne.

En règle générale, l'exercice des professions de cette nature était obligatoirement soumis à la nécessité d'une autorisation écrite et payante qui devait être produite à toute réquisition.

L'impôt prussien du *Wandergewerbesteuer*, établi par la loi du 3 juillet 1876, était un impôt d'Etat.

Il y a lieu également de mentionner l'impôt dit *Warenhaussteuer* ou impôt sur les magasins de commerce, dont l'assiette était déterminée par un autre impôt important que nous retrouverons par la suite, l'*Umsatzsteuer* (impôt sur les échanges).

En Prusse, le *Warenhaussteuer* a été établi par la loi du 18 juillet 1900. Les échanges de marchandises étaient imposés progressivement suivant leur importance de 1 0/0 à 2 0/0. Par magasins, le législateur entendait les entreprises du petit commerce qui conservaient des marchandises en vue de la vente au détail ou demi-gros, et dont le chiffre d'affaires dépassait 400.000 marks. Le *Warenhaussteuer* était devenu un impôt communal.

En Bavière, depuis 1899, la réglementation concernant le droit fixe était spécialement utilisée pour l'impôt sur les magasins et les grosses entreprises.

Selon l'importance du chiffre d'affaires, le tarif variait de 1/2 à 3 0/0. Il constituait donc à l'époque une charge assez élevée.

Le Wurtemberg, depuis 1903, possédait un impôt similaire, perçu sous forme d'impôt complémentaire au *Gewerbesteuer*.

Le Grand-Duché de Bade, depuis 1904, percevait un impôt spécial sur les échanges.

V. — IMPOT SUR LE REVENU DES CAPITAUX MOBILIERS

L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, désigné sous le nom de *Kapitalrentensteuer*, frappait d'une contribution les intérêts retirés de tous placements de capitaux : prêts en numéraires, revenus de fonds d'Etats, revenus des valeurs mobilières, actions, obligations, hypothèques, bénéfices de change, etc.

Le *Kapitalrentensteuer* avait été établi sur deux bases différentes :

1^e D'après les signes extérieurs, c'est-à-dire d'après l'importance du capital (Ex. : Bade, Hesse);

2° D'après le rapport des capitaux, sans tenir compte de leur importance (Ex. : Bavière, Wurtemberg).

Plusieurs méthodes avaient été adoptées, suivant les Etats, pour l'établissement de l'assiette :

1° D'après l'évaluation faite de l'importance des rentes, principalement au moyen d'une déclaration du contribuable, le plus souvent obligatoire ;

2° D'après l'obligation imposée aux débiteurs de déclarer les versements effectués par eux à leurs créanciers, toutes les fois que ces versements représentaient des intérêts. Dans ce cas, le prélèvement de l'impôt s'effectuait à la source, c'est-à-dire que l'impôt était retenu au moment même où le débiteur s'acquittait.

A cette catégorie appartenait l'impôt sur les coupons (*Coupon-steuer*) qui s'appliquait notamment :

1° Aux intérêts des emprunts d'Etat et aux intérêts servis par les Sociétés ayant un caractère public et légal ;

2° Aux intérêts des titres émis par les Sociétés industrielles privées (Sociétés industrielles proprement dites, Banques, y compris les Banques hypothécaires) ;

3° Aux dividendes et intérêts similaires, distribués sur actions et parts de fondateurs émises par les Sociétés privées ;

4° Aux rentes et intérêts provenant d'hypothèques ;

5° Aux bénéfices de change, échanges de monnaie, etc. ;

6° Aux rentes viagères, usufruits, annuités.

BAVIÈRE. — Le Kapitalrentensteuer a été introduit dans la législation bavaroise par la loi du 31 mai 1856 (modifiée par les lois des 19 mai 1881 et 9 juin 1899). Le tarif était progressif et variait de 1 1/2 0/0 à 4 0/0 pour les revenus dépassant 100.000 marks.

Depuis la création d'un impôt général sur le revenu, en 1912, cet impôt ne jouait plus qu'un rôle accessoire. En 1880-1881, son rendement était de 2,14 millions sur 22,35 millions de recettes, soit 10 0/0.

En 1911, il rapportait, 10,71 millions de marks sur 60,98 millions de recettes, soit 17,56 0/0.

En 1913, son rendement était tombé à 5,4 millions de marks.

WURTEMBERG. — L'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers remonte dans l'Etat de Wurtemberg à 1853 (loi du 19 septembre).

Depuis la loi du 8 août 1903, il ne jouait plus lui aussi que le rôle d'impôt complémentaire.

En 1915, il avait d'ailleurs été remplacé par un impôt sur la fortune.

BADE ET HESSE. — Dans ces deux Etats, le Kapitalrentensteuer avait été également remplacé par un impôt sur la fortune depuis la promulgation des lois établissant un impôt général sur le revenu (Bade : 1908 ; Hesse : 1913).

PRUSSE ET SAXE. — Ces deux Etats n'ont jamais eu recours à cet impôt, ayant de bonne heure fait appel à l'impôt sur le revenu (la Prusse en 1891, le Duché de Saxe en 1878).

VI. — IMPOT SUR LES SALAIRES

L'impôt sur les salaires, ou *Arbeitsertragsteuer*, bien que présentant tous les signes extérieurs d'un impôt personnel, se rattachait cependant, dans la législation allemande, à la catégorie des Ertragsteuern. C'était, en effet, un impôt dont le caractère à l'origine était objectif : il frappait non pas les personnes, mais le produit même du travail. Il était toutefois devenu, peu à peu, en se transformant, un impôt personnel tenant lieu d'impôt partiel sur le revenu. L'assiette reposait sur une déclaration faite par le contribuable.

L'impôt sur les salaires se retrouve, en Bavière, dès 1856 (loi du 1^{er} mai). Il a été modifié par les lois des 19 mai 1881 et 9 juin 1899. Les salaires étaient répartis en cinq classes :

- 1^o Revenus du travail salarié ;
- 2^o Revenus des professions libérales ;
- 3^o Revenus des fermages ;
- 4^o Revenus tirés de retraites ou pensions ;
- 5^o Revenus tirés des rentes viagères.

Les tarifs étaient peu élevés ; ils comportaient un minimum exonéré pour les dépenses personnelles d'entretien, nécessaires à l'existence, de 500 marks ; dans certains cas, de 750 marks.

En 1880-1881, l'impôt sur les salaires rapportait, en Bavière, 1,290 millions de marks, soit 6,40 0/0 des impôts directs.

En 1911, son rendement était de 7,147 millions de marks, soit 11,72 % de l'ensemble des impôts directs.

Il fut aboli par la loi du 1^{er} août 1910, qui l'incorpora à l'impôt général sur le revenu.

Dans les deux Mecklembourg, l'Arbeitsertragsteuer subsista plus longtemps, l'impôt sur le revenu n'y fut, en effet, appliqué qu'en 1914 seulement (loi du 1^{er} juillet). Il était, jusqu'à cette date, réglementé par les Edits des 12 mai 1903 et 15 février 1905.

La loi du 13 juillet 1901 avait fait application à l'Alsace-Lorraine de l'impôt sur les salaires.

VII. — PHYSIONOMIE DE L'ÉVOLUTION DU SYSTÈME DES ERTRAGSTEUERN

Il y a lieu, en résumé, de souligner la différence marquée qui distingue l'évolution du système des Ertragsteuern dans l'Allemagne du Nord, en Prusse plus particulièrement, de celle qui s'est produite dans les Etats du Sud.

La Prusse n'a pas, en effet, édifié exclusivement son système fiscal sur les Ertragsteuern, comme les Etats du Sud. Elle n'avait que trois éléments appartenant à ce groupe d'impôts : la contribution sur la propriété foncière bâtie et non bâtie et l'impôt sur les entreprises industrielles. Il lui manquait un impôt sur le revenu des capitaux mobiliers et un impôt sur les salaires. Mais, il ne faut pas perdre de vue qu'elle disposait du Klassensteuer. Après la Révolution de 1848, lorsqu'elle se vit dans la nécessité de réformer les principes de base de son régime fiscal, elle substitua à son ancien impôt de classes un impôt sur le revenu par classe, tout en réformant ses trois impôts sur la production. Ce n'est qu'en présence d'une situation financière très gênée qu'elle se décida à faire appel, en qualité d'impôt d'Etat, en 1891, à l'impôt général sur le revenu, et à transformer en impôts communaux, l'impôt sur la propriété foncière bâtie et non bâtie et l'impôt sur l'industrie.

Les Etats du Sud, la Bavière surtout, montrent un développement tout opposé. Le système des impôts bavarois sur les produits subsista jusqu'au 1^{er} janvier 1912 : il constituait le cadre du régime

fiscal¹. La Bavière ne pouvait s'en séparer aussi aisément que la Prusse, qui avait transmis aux Communes les Ertragsteuern sans apporter de perturbations importantes dans les rouages de son administration financière.

Ce n'est que lorsque les progrès du commerce et de l'industrie se furent suffisamment affirmés que la Bavière se détermina à faire adoption de l'impôt général sur le revenu et la fortune.

Les deux autres grands Etats du Sud, Wurtemberg et Bade, ont suivi la même voie avec la seule différence qu'ils ont renoncé de meilleure heure aux impôts sur la production.

B. — L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

I. Son développement dans les principaux Etats de l'Allemagne.

II. Physionomie générale de son évolution.

I. SON DÉVELOPPEMENT DANS LES PRINCIPAUX ÉTATS DE L'ALLEMAGNE

Dans tous les grands Etats de l'Allemagne, l'impôt sur la production constitua pendant longtemps l'ossature du régime fiscal, principalement, comme nous l'avons vu, dans l'Allemagne du Sud : le produit était imposé, le revenu ne l'était pas. Ce caractère particulariste de l'impôt ne présentait qu'une importance relative au début d'une période où la vie économique ne prenait que lentement de l'essor et où les pouvoirs publics n'avaient à faire face qu'à des dépenses peu élevées. Mais la situation se modifia sous l'influence du développement du commerce et de l'industrie ; la chasse aux bénéfices commença à s'organiser. Si autrefois l'industrie travaillait avec ses propres capitaux, il lui fallut bientôt faire appel aux capitaux d'autrui, autrement dit au Crédit.

Il devint indispensable de disposer du Crédit pour se lancer dans la vie industrielle nouvelle, et la puissance des entreprises se trouva

¹ Voir Annexe IV, décomposition des Ertragsteuern, en Bavière, de 1845 à 1910.

très intimement liée à l'importance de celui-ci. Il en résulta un accroissement constant de dettes contractées dans le but de donner une extension toujours plus grande aux affaires.

Aussi, les défauts et le caractère spécial des impôts sur la production se faisaient-ils sentir d'autant plus que les *Ertragsteuern* ne tenaient précisément pas compte des dettes qui pouvaient grever le patrimoine des assujettis et modifier complètement l'appréciation que l'on pouvait établir au regard de leurs facultés contributives.

Il n'est pas jusqu'à l'agriculture elle-même, dont les procédés s'étaient peu à peu transformés, qui n'eût à recourir elle aussi au Crédit.

C'est sous l'influence de cette transformation du milieu social et économique, qui n'était d'ailleurs pas spéciale à l'Allemagne, que l'on vit, sinon disparaître, tout au moins se modifier les *Ertragsteuern*. Dans l'Allemagne du Nord, en Prusse, on renonça généralement à cette forme d'impôt, qui revint aux Communes; dans le Sud, au contraire, on arriva à lui donner un tel caractère subjectif qu'en fait l'impôt sur la production devint un véritable impôt général sur la fortune.

PRUSSE

La loi prussienne du 1^{er} mai 1851 remplaça l'ancien impôt de classe (*Klassensteuer*) par un impôt sur le revenu classifié (*Klassifizierte Einkommensteuer*), qui s'appliquait non seulement dans les agglomérations rurales, mais urbaines.

N'étaient soumises à cette contribution que les personnes dont le revenu annuel dépassait 1.000 thalers; celles dont le revenu était inférieur continuaient, comme auparavant, à acquitter le *Klassensteuer* reposant uniquement, par classes, sur les signes extérieurs de la richesse.

L'impôt sur le revenu classifié était alors un intermédiaire entre les *Ertragsteuern*, le *Klassensteuer* et l'impôt général sur le revenu.

La loi du 25 mai 1873 apporta des perfectionnements à l'impôt sur le revenu classifié : indépendamment d'une exonération de 420 marks, chiffre considéré comme un minimum indispensable à l'existence, la loi faisait application d'un pourcentage variable suivant l'importance du revenu, aux lieu et place d'un

taux fixe. Cependant, le *Klassensteuer* n'était pas encore supprimé : il subsistait, comme contribution, pour les petits revenus ne dépassant pas 3.000 marks.

Ce régime resta en vigueur jusqu'en 1891. Entre temps, on s'était rendu compte que le système de la déclaration obligatoire des revenus pouvait seul donner les résultats qu'on attendait du nouvel impôt. La loi du 24 juin 1891 étendit cette méthode à tous les contribuables dont le revenu dépassait 3.000 marks. La taxation d'office par l'administration chargée de déterminer l'assiette pour les revenus inférieurs à ce chiffre restait encore la règle.

Les résultats de l'année financière 1892-93 furent des plus satisfaisants; les recettes qui s'élevèrent à 124,84 millions accusèrent, en effet, une plus-value de 45,28 millions sur le dernier exercice. D'autre part, le nombre de personnes imposables s'était lui aussi sensiblement accru : le pourcentage était passé de 6,8 pour 100 de la population à 8,2 pour 100.

Les modes de répartition des charges fiscales avaient, en outre, été profondément retouchés : les tranches de revenus les moins élevées avaient été sensiblement allégées; les autres, par contre, frappées plus lourdement¹.

La loi du 14 juillet 1893 supprima, comme impôts d'Etat, les trois anciens impôts sur la propriété bâtie et non bâtie et sur les entreprises industrielles. Une deuxième loi de même date institua un impôt complémentaire sur la fortune, destiné à frapper plus lourdement les revenus provenant du capital que ceux tirés du travail.

L'impôt sur le revenu prussien frappait, en résumé, les personnes physiques et morales, domiciliées en Prusse, avec obligation de souscrire une déclaration pour tous contribuables dont le revenu dépassait 3.000 marks, avec taxation d'office pour tous les revenus inférieurs. La loi du 6 juin 1906 astreignit les employeurs à

¹ La comparaison du rendement par tranche, de l'ancien et du nouvel impôt sur le revenu, établissait que les groupes de revenus ne dépassant pas 6.000 marks rapportaient environ 4, 5 millions de marks de moins sous l'empire de la loi du 24 juin 1891; par contre, les tranches les plus élevées laissaient ressortir une plus-value de 9 millions de marks environ. (Chiffres publiés par le Cahier de statistique de l'Administration prussienne chargée de l'impôt sur le revenu, *Statistik der preussischen Einkommenverwaltung*, 1892-1893, p. 325).

déclarer au fisc le montant des salaires et traitements servis par eux à leurs employés, tant que le revenu ne dépassait pas 3.000 marks.

Le revenu lui-même était divisé en quatre classes :

- 1° Revenus tirés du capital mobilier;
- 2° Revenus tirés de la propriété foncière, des fermages et loyers;
- 3° Revenus tirés de l'exercice d'une profession commerciale ou industrielle;
- 4° Revenus tirés d'emplois divers.

La division, dans l'esprit du législateur allemand, avait pour but de faciliter, d'une part, aux contribuables eux-mêmes l'établissement de leur déclaration; d'autre part, de rendre plus aisé le contrôle de l'Administration. Étaient défalqués, les intérêts des dettes grevant le patrimoine, les frais déboursés pour assurer la conservation du revenu, les rentes servies par le contribuable, ainsi que les primes d'assurances jusqu'à concurrence d'une somme de 600 marks. Jusqu'à 900 marks de revenu, l'exonération était complète. Le taux maximum de l'impôt atteignait 4 % pour 100.000 marks de revenu et décroissait jusqu'à 0,6 % pour les revenus de 900 marks.

La loi du 26 mai 1909 releva ce tarif pour les tranches les plus élevées, principalement au moyen d'un droit complémentaire de 5,50 %. Depuis cette date, des réductions étaient accordées pour charges de famille : suivant le nombre de personnes à charge et l'importance du revenu, elles comportaient des exonérations d'impôt pour une ou plusieurs tranches ¹.

¹ L'impôt prussien sur le revenu produisait en 1913 : 405,74 millions se répartissant comme suit :

a) Personnes physiques : 348,18 millions de marks;

b) Personnes juridiques : 57.56 —

Le rendement de l'impôt sur les personnes physiques se divisait :

a) Pour les villes : 258,66 millions de marks;

b) Pour la campagne : 89,52 millions de marks.

Le nombre de personnes imposables en 1913 était de :

a) Sans compter les membres de la famille : 7.930 575, soit 19,50 pour 100 de la population;

b) En comptant les membres de la famille : 25.206.106, soit 61,9 pour 100 de la population.

Statistique. — Carl von Tyszka (*op. cit.*).

L'établissement de la cote imposable était confié aux soins d'une Commission de taxation dans chaque Cercle (*Bezirke*), composée d'un président nommé par le Gouvernement et d'assesseurs nommés également par lui et par les Communes ou les autorités placées à la tête des Cercles.

La procédure, en cas de contestation, pour les revenus inférieurs à 3.000 marks, consistait à faire appel auprès de la Commission, premier degré de juridiction, et de la Commission des Appels en dernier ressort. Pour les revenus supérieurs à 3.000 marks, l'appel, en premier ressort, était porté devant la Commission des Appels; en dernier ressort, comme Cour de Cassation, un tribunal suprême tranchait les litiges.

ÉTATS DE L'ALLEMAGNE DU SUD

Le développement de l'impôt sur le revenu, que nous venons de retracer pour la Prusse, se présente d'une façon profondément différente pour les Etats de l'Allemagne du Sud, surtout en Bavière.

BAVIÈRE. — Jusqu'en 1912, les impôts existant en Bavière étaient exclusivement des *Ertragsteuern* frappant, comme nous l'avons dit, la propriété bâtie et non bâtie, les entreprises industrielles, les revenus des capitaux mobiliers et les salaires. A partir de cette date, les progrès du commerce et de l'industrie, joints à l'accroissement des dépenses publiques, provoquèrent une refonte complète du régime fiscal qui eut pour résultat de rendre ces impôts subjectifs.

Le premier impôt qui prit ce caractère fut l'impôt sur les entreprises industrielles, le *Gewerbesteuer*. Les premiers essais de réforme remontent à 1848, mais ce n'est qu'à dater de la loi du 14 août 1910, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1912, que la Bavière se décida à faire application de l'impôt général sur le revenu.

Bien que frappant l'ensemble du revenu, l'impôt de 1910 était, néanmoins, basé sur les différentes sources de revenus envisagées isolément.

A côté de l'impôt sur le revenu, les anciens *Ertragsteuern* figurèrent seulement en qualité d'impôts complémentaires.

Les intérêts servis par le contribuable pour les dettes contractées par lui étaient désormais retranchés du revenu imposable, de même que les dépenses de première nécessité destinées à subvenir à son existence et à l'entretien de son revenu. Les primes d'assurance étaient exonérées jusqu'à 400 marks.

Les personnes physiques et juridiques étaient soumises à l'impôt, les premières pour tout revenu dépassant 600 marks¹.

BADE. — La loi du 20 juin 1884, qui institua l'impôt sur le revenu dans le duché de Bade, n'avait donné à cette contribution que le caractère d'un impôt supplémentaire. Les Ertragsteuern subsistaient et constituaient le corps principal du régime fiscal.

La loi de 1884 fut modifiée par les lois des 28 septembre 1906 et 27 mai 1910, qui créèrent définitivement un impôt général sur le revenu.

Les impôts sur les produits furent transformés, à cette époque, en impôt sur la fortune et eurent pour rôle d'imposer plus fortement le revenu tiré du capital que celui provenant du travail.

Comme en Prusse, le minimum exonéré, comme indispensable à l'existence, fut fixé à 900 marks.

La loi du 27 mai 1910 établissait un taux normal s'accroissant d'une façon progressive avec l'élévation du revenu : le maximum était de 5 0/0 à partir de 100.000 marks. Le taux normal était déterminé, chaque année, par la loi de finances. L'impôt sur le revenu était donc essentiellement mobile.

L'obligation de la déclaration était un principe également consacré : elle s'étendait à tout contribuable dès l'instant où il avait été assujéti une première fois à l'impôt.

¹ Au cours de la guerre, une loi du 17 août 1918, modifia la loi du 14 août 1910. Le minimum pour l'existence fut porté à 1.000 marks. Le tarif de 1910 fut relevé et la progressivité du taux accentuée. Les revenus jusqu'à 4.400 marks furent peu imposés ; à partir de cette limite, le taux fut élevé progressivement et atteignit le maximum de 6 0/0 pour les revenus supérieurs à 150.000 marks. Les charges de famille, dont la loi de 1910 tenait peu compte, furent désormais prises en considération jusqu'à 16.000 marks de revenus. La déclaration devint enfin obligatoire à partir de 2.000 marks de revenus.

WÜRTEMBERG. — Le premier impôt, précurseur de l'impôt général sur le revenu, remonte, dans le royaume de Wurtemberg, à 1820. C'est le « *Defizitsteuer* » qui était destiné, comme son nom l'indique, à n'être levé que momentanément, pendant la durée de la période difficile que le Wurtemberg traversait alors. Bien qu'il eût été spécifié qu'il devait être abrogé, il resta cependant en vigueur plus longtemps et finit même par recevoir, en 1852, contrairement aux prévisions primitives, une application plus étendue encore.

La loi du 19 septembre 1852 décida, en effet, d'imposer :

- 1° Les revenus des capitaux mobiliers ;
- 2° Les revenus provenant du travail.

Cette contribution ne jouait, toutefois, que le rôle d'un impôt additionnel aux Ertragsteuern. Ce système fit preuve de beaucoup de défauts et, après de nombreux essais, la loi du 8 août 1903 en décréta la suppression. Les Ertragsteuern devinrent des impôts complémentaires sur la fortune et l'impôt général sur le revenu constitua le pilier du nouveau régime fiscal.

De même que dans le duché de Bade, le taux était établi chaque année par la loi de Finances. La tranche maxima supportait un impôt de 5 % à partir de 200.000 marks de revenus.

Des réductions pour charges de famille étaient prévues pour les revenus ne dépassant pas 3.200 marks.

HESSE. — Le développement de l'impôt sur le revenu présente un caractère similaire dans le duché de Hesse. Après un premier essai, tenté en 1848, on en revint à un impôt partiel sur le revenu. Les impôts sur les Produits constituaient toujours le cadre du régime fiscal.

En 1884, on se décida cependant à créer un impôt sur les revenus des capitaux mobiliers et à donner une plus large extension à l'impôt sur l'industrie. La réforme fut poursuivie et généralisée par la loi du 8 juillet 1899, qui établit un impôt général sur le revenu et transforma les Ertragsteuern en impôts complémentaires sur la fortune. En somme, le Gouvernement hessois s'était borné à prendre modèle sur le système prussien.

Était assujéti à l'impôt tout contribuable disposant d'un revenu supérieur à 2.600 marks. L'assiette reposait, à partir de ce chiffre,

sur les données fournies par la déclaration obligatoire. La taxation était effectuée d'office pour les revenus inférieurs. L'exonération était totale pour les revenus ne dépassant pas 500 marks. Pour ceux qui n'atteignaient pas 6.000 marks, des exonérations d'une ou deux classes étaient prévues, en cas d'amointrissement du patrimoine du contribuable par suite de circonstances malheureuses, au cours de l'année financière.

ROYAUME DE SAXE

Le royaume de Saxe fut un des premiers à adopter l'impôt général sur le revenu : son origine remonte à 1874. La loi du 2 juillet 1878 l'introduisit à titre définitif.

Après diverses modifications apportées en 1894 et 1900, la loi du 3 juillet 1902, complétée sur quelques points de détail seulement par celle du 15 juin 1908, régla définitivement l'impôt sur le revenu qui subsista sans changement jusqu'en 1918.

L'assiette se référait aux sources mêmes des revenus, qui étaient frappés séparément selon leur provenance et répartis en quatre catégories :

1° Propriété foncière. — 2° Entreprises industrielles. — 3° Prêts de capitaux. — 4° Salaires.

Au-dessous de 400 marks, les revenus étaient affranchis de l'impôt. Le taux, qui était progressif, atteignait son maximum, 5 %, pour les revenus supérieurs à 100.000 marks; le pourcentage était d'ailleurs variable : la loi de finances le déterminait chaque année. Depuis 1902, des réductions étaient accordées pour charges de famille.

AUTRES ETATS. — Dans les deux Mecklembourg, l'impôt général sur le revenu n'apparut qu'en 1913 et 1914. Il avait été également introduit successivement dans la plupart des autres Etats : Saxe-Weimar, en 1822; (réformé en 1908 et 1910). — Lippe, en 1894. — Saxe-Cobourg-Gotha, en 1908. — Brunswick, en 1896. — Brême, en 1848 (réformé en 1874)¹. — Lübeck, en 1869 (réformé en 1889). — Hambourg, en 1866 (réformé en 1866).

¹ Signalons, pour sa curiosité, la loi de 1848, qui, à Brême, prévoyait que le contribuable se taxerait lui-même, en son âme et conscience, et remettrait au bureau de perception, sous pli cacheté, le montant de la contribution qu'il estimait avoir à verser.

II. — PHYSIONOMIE DE L'ÉVOLUTION DE L'IMPÔT GÉNÉRAL SUR LE REVENU EN ALLEMAGNE

Si, d'après les données qui précèdent, on examine l'évolution de l'impôt général sur le revenu dans la législation allemande, on est amené à une conclusion semblable à celle qui se dégage de l'étude des Ertragsteuern : scission très marquée entre les Etats du Nord et les Etats du Sud.

En Prusse, l'impôt sur le revenu relevait de la contribution personnelle, variable selon les classes; l'Etat avait renoncé aux Ertragsteuern, devenus des impôts purement communaux. Dans les Etats du Sud, au contraire, les Ertragsteuern ont, pendant très longtemps constitué l'élément principal des recettes. En leur donnant un caractère subjectif, lentement, on en était arrivé à un impôt général sur le revenu et la fortune.

Certains auteurs allemands attribuent cette différence au développement historique : l'Allemagne du Sud aurait été davantage soumise, d'après eux, que l'Allemagne du Nord, à l'influence des idées propagées par la Révolution française, alors que la Prusse était restée le pays des classes et des privilèges.

Sans vouloir rechercher les causes qui justifient ces tendances contraires, il importe de souligner qu'à la veille de la guerre, l'impôt général sur le revenu tendait à être uniformément adopté en Allemagne comme principal impôt d'Etat destiné à servir à la couverture des dépenses publiques¹.

¹ Par tête d'habitants, les impôts d'Etat sur le revenu ressortaient en 1914, à :

Prusse	8 m. 37	Oldenbourg	7 m. 08
Saxe	12 m. 30	Brunswick	8 m. 59
Bavière	7 m. 11	Saxe-Meiningen . . .	5 m. 88
Wurtemberg. . . .	8 m. 95	Saxe-Cobourg	8 m. 67
Bade	10 m. 11	Hambourg	41 m. 39
Hesse.	11 m. 10	Brême	43 m. 95
Saxe-Weimar	10 m. 17		

Carl von Tyszka, *Principes de législation financière*, p. 145.

Voir également, dans l'ouvrage de M. Boudon, déjà cité, le tableau comparatif des tarifs de l'impôt sur le revenu dans les Etats de l'Allemagne, p. 70.

CHAPITRE III

LE RÉGIME FISCAL DES COMMUNES EN 1914

Les Communes allemandes bénéficiaient, avant la guerre, d'une très large autonomie au point de vue financier. De bonne heure, elles avaient été accoutumées à gérer elles-mêmes leurs affaires, en se passant du concours de l'Etat, et à jeter, à peu près librement, leur dévolu sur la matière imposable jugée, d'après elles, susceptible de constituer le meilleur élément de leurs recettes.

La principale source de leurs revenus provenait à l'origine, de la mise en exploitation des domaines communaux, biens fonciers et forêts. L'étendue des propriétés communales allemandes était considérable : pour les forêts seulement, elle se chiffrait, dans l'ensemble, à 1.180.584 hectares¹.

Mais le développement de l'industrie entraîna rapidement la création de grands centres commerciaux et une concentration importante de populations, jusque-là adonnées aux travaux de la campagne ou au petit commerce.

L'accroissement des charges publiques constitua le corollaire naturel de cette évolution. Il fallut bientôt acquitter de nouvelles dépenses d'ordre social, pourvoir aux besoins sans cesse croissants des hôpitaux, des écoles, des œuvres de bienfaisance...

¹ Par rapport à l'ensemble de la surface boisée de l'Empire allemand, les forêts constituant le patrimoine des communes représentaient le pourcentage suivant :

Prusse. . .	12,5 %	Württemberg .	29,5 %	Saxe-Weimar. .	16,3 %
Bavière . .	12,6 %	Bade	4,5 %	Saxe-Meiningen .	22,6 %
Saxe . . .	5,6 %	Hesse. . . .	36,3 %	Waldeck . . .	22,5 %

Ces chiffres paraissent d'autant plus significatifs, si nous les rapprochons de ceux que les statistiques donnaient à la même époque, pour la France; nos Communes ne possédaient, en effet, que 9 pour 100 de la superficie boisée.

Les ressources domaniales étaient devenues insuffisantes et les Communes durent envisager la création d'impôts nouveaux.

C'est tout d'abord aux taxes (*Gebühren*) et aux contributions (*Beiträge*) que les Communes eurent recours, pour faire face à l'élévation de leurs charges budgétaires. Par la suite, l'idée leur vint de créer des impôts complémentaires aux impôts d'Etat, qu'il n'est pas très exact d'assimiler à des centimes additionnels, tels que les comprend notre législation française. L'impôt complémentaire communal possédait, en effet, sa réglementation propre, souvent variable d'une commune à l'autre, et se greffait, non pas comme nos centimes additionnels, aux seuls impôts directs d'Etat, mais encore aux impôts indirects.

1. — LES IMPOTS COMMUNAUX

PRUSSE

Les Communes prussiennes adjoignirent de préférence à l'impôt sur le revenu des impôts complémentaires et négligèrent le plus souvent les impôts réels frappant la propriété foncière bâtie et non bâtie¹.

¹ En 1892, sur les 205 villes prussiennes d'une population supérieure à 10.000 habitants :

- a) 22 villes, soit 10 pour 100, adoptèrent l'impôt complémentaire sur le revenu, avec un tarif majoré de 100 % par rapport à celui de l'impôt d'Etat;
- b) 112 villes, soit plus de 50 pour 100, élevèrent le tarif de 100 à 200 %;
- c) 58 villes élevèrent le tarif à plus de 200 %;
- d) 13 villes élevèrent le tarif à plus de 300 %.

Sur les 22 villes du premier groupe a) : 4 villes n'élevèrent pas d'impôt sur les propriétés foncières bâties et non bâties; — 14 villes n'élevèrent pas d'impôt sur les entreprises industrielles; — 4 villes seulement percevaient un impôt complémentaire à l'impôt d'Etat sur les propriétés bâties.

Sur les 112 villes du deuxième groupe b) : 85 villes n'eurent pas d'impôt complémentaire sur les entreprises industrielles; — 35 villes n'eurent pas d'impôt complémentaire sur la propriété non bâtie; — 32 villes n'eurent pas d'impôt complémentaire sur la propriété bâtie.

La situation était à peu près la même dans les communes au-dessous de 10.000 habitants.

Les principes consacrés par la législation allemande, pour délimiter les pouvoirs des Communes en matière fiscale, ont été réglementés, pour ce qui concerne la Prusse, par la loi du 14 juillet 1893 (*Kommunalabgabengesetz*), qui a inspiré sur certains points le législateur contemporain, lorsqu'il s'est agi, en 1920, à la suite du changement de régime, d'établir une ligne de démarcation générale entre la souveraineté respective du Reich, des Etats et des Communes¹.

La loi prussienne réservait aux Communes :

- 1° Les taxes (*Gebühren*);
- 2° Les contributions (*Beiträge*);
- 3° Les impôts directs;
- 4° Les impôts indirects, en cas d'insuffisance des impôts précédents;
- 5° Les prestations en nature.

Les Communes recevaient le droit de faire usage des taxes pour couvrir les dépenses d'intérêt public, d'ordre général, telles que celles nécessitées par l'entretien des chemins, des ponts... Mais le produit des taxes ne devait jamais dépasser le montant des frais d'administration.

Elles conservaient également la faculté d'instituer des contributions spéciales, dites *Beiträge*, pour solder les frais de création ou d'entretien d'établissements communaux bien déterminés : marchés, hôpitaux... Les servitudes rentraient dans cette catégorie d'impôts, telles, par exemple, les servitudes de voirie, les contributions perçues pour l'entretien des rues, places, quais, canaux, pour le service des eaux, de l'éclairage, etc.

La loi faisait même une *obligation* aux Communes de percevoir des *Beiträge* toutes les fois qu'elles se trouveraient dans l'impossibilité de couvrir, par leurs autres revenus, les frais de cette nature, ainsi que le service des intérêts et de l'amortissement des dettes communales.

Les *Beiträge*, en un mot, répondent non pas à ce que les Allemands, suivant une expression qui leur est coutumière, désignent

¹ Voir l'analyse que nous donnons plus loin de la loi fiscale du 30 mars 1920, réglementant la souveraineté des Etats et Communes (*Landessteuergesetz*, art. 8, 21, 24 et 25).

sous le nom de principe du sacrifice (*Opferprinzip*), mais au principe du dédommagement (*Entgeltprinzip*), qui s'applique à tous les déboursés de la Commune susceptibles d'entraîner un bénéfice indirect, effectif ou supposé, au profit d'une certaine catégorie de contribuables.

Le législateur prussien avait donc, avant tout, entendu très nettement réserver aux Communes les taxes et contributions qui offraient surtout l'avantage de ne pas prêter à des conflits entre les pouvoirs communaux et l'Etat.

Mais, en présence de l'insuffisance du rendement de ces deux sources de recettes, on en était cependant arrivé à la reconnaissance d'un droit propre aux Communes de lever d'autres impôts (*Besteuerungsrecht*).

A l'égard des impôts indirects, l'autonomie communale fut strictement limitée : il était interdit aux Communes de frapper d'impôts les produits indispensables à l'existence, tels que le pain, le froment, la viande, les combustibles destinés au chauffage domestique.

Loi d'Empire du 1^{er} avril 1910. — Des conflits s'étant élevés entre les Communes et l'Etat, pour y mettre un terme une loi d'Empire du 1^{er} avril 1910 abrogea purement et simplement les impôts communaux sur les produits jugés par elle indispensables à l'existence. Par contre, cette même loi accorda aux Communes le droit de lever des impôts sur le luxe, la consommation et les échanges, tels par exemple : l'impôt sur les transactions mobilières et immobilières (*Umsatzsteuer*), l'impôt sur les plus-values (*Wertzuwachssteuer*).

En ce qui concerne la réglementation des impôts directs communaux, les dispositions de la loi de 1910 sont particulièrement importantes. Pour éviter toute concurrence avec les impôts d'Etat, les trois impôts réels d'Etat sur la propriété bâtie, non bâtie et sur les entreprises industrielles furent supprimés et entièrement réservés aux Communes.

La loi laissait de plus aux Communes la faculté d'établir, si elles le jugeaient opportun, et à leur guise, un système de classification des propriétés et des entreprises industrielles, comportant, pour

chaque catégorie créée, un impôt spécial. Elle ne permettait toutefois d'imposer que les industries permanentes, entendant soustraire à l'impôt communal les entreprises n'ayant pas de siège fixe dans la Commune. Autrement dit, seul le lieu d'établissement devait fixer le droit pour la Commune du ressort de la matière imposable de lever l'impôt.

Enfin, cet ensemble de mesures fiscales se trouvait complété par le droit conféré aux Communes de lever un impôt sur le revenu, mais seulement sous forme d'impôt complémentaire à l'impôt d'Etat et même, dans certains cas, sous réserve de l'assentiment de l'Etat.

Cette réglementation tendait, d'une façon générale, à éviter que la législation fiscale de l'Allemagne ne fût par trop disparate dans son ensemble et à faire reposer l'estimation des facultés contributives des personnes assujetties sur des bases à peu près uniformes et suivant les principes adoptés par l'Etat.

Cependant, à ce point de vue, la loi de 1910 ne devait pas atteindre son but, car les Communes avaient conservé le droit de lever l'impôt sur les contribuables disposant d'un revenu inférieur à 900 marks, exonéré de l'impôt d'Etat.

Beaucoup d'entre elles firent usage de cette faculté, si bien qu'en Prusse, le minimum de 900 marks, considéré par l'Etat comme nécessaire à l'existence, était fréquemment tombé, sous l'empire de la législation communale, à 420 marks seulement, limite extrême assignée par la loi.

En ce qui concernait la répartition des charges fiscales entre les diverses catégories d'impôts, la loi prussienne avait également posé certaines règles. Elle déterminait notamment les rapports de pourcentage qui devraient exister entre les tarifs des impôts d'Etat et des impôts communaux. Un rapport constant devait être observé entre la charge résultant des impôts réels et celle résultant de l'impôt sur le revenu, et il était prévu, tant que les premiers ne subiraient pas une augmentation supérieure à 100 0/0, que les Communes resteraient libres de ne pas instituer d'impôt complémentaire sur le revenu ou d'en faire usage avec un tarif réduit.

Ces dispositions avaient pour but de soustraire les contribuables à une surcharge d'impôts réels et, d'autre part, de ne pas faire jouer l'impôt sur le revenu à titre exclusif.

La loi de 1893 fut complétée par la loi du 23 avril 1906, qui réglementait le droit de lever des impôts pour les associations de Communes (*Kommunalverbände*).

Dans quelle mesure, les Communes prussiennes ont-elles fait usage des droits que leur conférait la *Kommunalabgabengesetz* de 1893? Quel fut le résultat pratique auxquels aboutirent les prescriptions légales? Dans quelles conditions s'est effectuée la répartition des charges fiscales communales? Ce sont là autant de questions qui fourniraient matière à de nombreuses études et sortiraient du cadre de ce travail.

Il nous suffira, pour dégager les grandes lignes du régime communal prussien, d'exposer sommairement l'état de la législation quelques années avant la guerre.

Avant l'institution du nouveau régime de 1893, on se plaignait, en Allemagne, de la surcharge qui résultait de l'impôt d'Etat sur le revenu. Pour ne point l'accentuer, la loi réserva aux Communes, comme source propre de recettes, les impôts réels. Il en résulta que les Communes relevèrent le taux des impôts sur la propriété foncière bâtie et non bâtie auxquels elles firent, à maintes reprises, subir de nombreuses transformations destinées à les moderniser et à les adapter aux conditions économiques et sociales de chaque époque. Ces réformes ne furent d'ailleurs pas réalisées sans de violentes campagnes au sein du Parlement d'Etat prussien où les gros propriétaires fonciers constituaient une forte majorité.

C'est à la suite de ces refontes partielles de la législation communale, que, par exemple, sur les 106 villes dépendant du Bureau de statistique d'Elberfeld, 57 étaient arrivées à prendre pour base d'assiette de l'impôt foncier, au lieu du rendement, la valeur vénale.

Des ordonnances spéciales ont été promulguées à Altona, Francfort, Hanovre, Cassel et Posen. A Altona, un impôt unique était perçu sur la propriété foncière non bâtie, qui supportait une taxe annuelle de 12 0/0 de la valeur d'usage; l'impôt sur la propriété bâtie frappait seulement les constructions exclusivement affectées à des entreprises industrielles, qui étaient grevées d'une taxe de 16 0/0. A Francfort, l'impôt foncier était élevé sous forme d'impôt rural (*Landsteuer*) et l'impôt sur la propriété bâtie sous forme d'un impôt sur les maisons d'habitation (*Haussteuer*). L'assiette

du Landsteuer reposait sur la valeur vénale; celle du Häussteuer, sur le rendement brut. La ville de Hanovre imposait les propriétés foncières mises en culture sur le rendement brut; les propriétés non cultivées sur la valeur vénale.

Cassel, Posen, Linden, près de Hanovre, et Wandsbek imposaient les parcelles non cultivées d'après la valeur vénale, les parcelles cultivées, d'après la valeur d'usage (*Nutzungswert*)¹.

En Prusse, jusqu'en 1912, 43 villes avaient édicté une réglementation spéciale de l'impôt sur les entreprises industrielles. A cette même date, un impôt sur les magasins (*Warenhaussteuer*), existait dans 50 villes. L'impôt communal sur les mutations immobilières faisait partie intégrante de l'impôt sur les plus-values du sol et du sous-sol (*Wertzuwachssteuer*).

Enfin, indépendamment des impôts dont l'énumération vient d'être donnée, presque toutes les villes percevaient des taxes sur les chiens et les chevaux de luxe, sur les concessions d'entreprises et sur la consommation.

Bien que les Communes prussiennes aient eu de plus en plus tendance à adopter le système de l'impôt complémentaire sur le revenu, c'est donc le règne de la diversité qui dominait en définitive dans leur régime fiscal.

En 1901, par exemple, cinq villes prussiennes, au-dessus de 80.000 habitants, avaient élevé l'impôt complémentaire sur le revenu dans la proportion de 100 0/0, par rapport à l'impôt d'Etat; un très petit nombre dépassèrent 150 0/0.

Après 1912, la législation, offre un aspect différent : sur 106 villes, en effet, il ne s'en trouvait plus une seule qui ne perçût plus l'impôt complémentaire sur le revenu avec un tarif inférieur à 100 0/0 à celui de l'Etat. Sept villes seulement avaient conservé ce pourcentage minimum : Berlin, Charlottenbourg, Schoyeberg, Neu-Köln, Lichtenberg, Wilmersdorf et Wiesbaden.

La proportion pour les autres villes était :

- 1° De 100 à 150 0/0 pour 12 villes;
- 2° De 150 à 200 0/0 pour 47 villes;
- 3° De plus de 200 0/0 pour 33 villes.

¹ Par valeur d'usage, on entendait en réalité le rendement qui se déduisait d'une capitalisation de la valeur d'usage.

En définitive, la charge principale qui pesait sur la masse des contribuables, en Prusse, résultait de plus en plus de l'impôt sur le revenu. Celui-ci figurait pour plus de la moitié dans l'ensemble des budgets communaux, et cette proportion d'avant guerre ne fit que s'accroître au cours de la période des hostilités.

Au deuxième rang, venait l'impôt sur la propriété bâtie et non bâtie qui, en 1912, comptait environ pour un quart dans le total des recettes et régressa par la suite pour ne plus figurer, en 1917, que pour un cinquième.

Des impôts directs, c'est l'impôt sur les entreprises industrielles qui rapportait le moins, environ un huitième seulement.

Dans le groupe des impôts indirects, l'impôt sur les mutations foncières se présentait en première ligne en 1912, bien qu'étant d'un faible rendement en comparaison des autres ressources fiscales (4 à 5 %). En 1917, son rendement s'abaissa encore de 10 %, en raison de la raréfaction des transactions. L'impôt sur les plus-values, de son côté, ne constituait pas un appoint bien important dans les budgets communaux (1 % environ en 1912, 1,5 % en 1917)¹.

Si l'on évalue, pour la Prusse, la charge par tête correspondant à chaque impôt communal, c'est encore l'impôt sur le revenu qui l'emporte (20 M. 64, en moyenne) et qui, pendant la guerre, constitua le plus lourd fardeau pour le contribuable allemand. La charge par tête de l'impôt foncier qui était, en 1912, de 9 M. 76 atteignit, en 1917, 10 M. 18; celle de l'impôt sur les entreprises industrielles passa durant cette même période de 4 M. 78 à 6 M. 14.

ÉTATS DE L'ALLEMAGNE DU SUD

Dans les Etats de l'Allemagne du Sud, Bavière, Wurtemberg, Bade, Hesse, c'est, d'une façon générale, sous forme d'impôts complémentaires aux impôts d'Etat que les Communes ont établi les bases de leurs ressources budgétaires.

BAVIÈRE. — Le régime fiscal des Communes bavaoises resta pendant longtemps disparate. Une ordonnance communale de 1869,

¹ Voir Annexe V, décomposition des impôts communaux, en 1912 et 1917, chiffres publiés par le bureau de statistique d'Elberfeld.

apporta une réglementation nouvelle tendant à uniformiser les règles relatives à l'assiette et à la perception des impôts. L'unité fut réalisée en partie pour les impôts directs, les impôts indirects restèrent très variables de Commune à Commune.

Les impôts directs dénommés *Umlagen* (impôts de répartition) étaient calculés suivant un pourcentage uniforme basé sur les tarifs des impôts d'Etat correspondants.

Une réforme plus complète fut l'œuvre de la loi du 14 août 1910, qui décida de graduer désormais ce pourcentage, selon l'importance des services que les contribuables retiraient de telles ou telles institutions communales et d'imposer moins lourdement les revenus provenant du travail que ceux provenant du capital ou de la propriété.

Cette loi, qui devait être complétée plus tard par la loi du 17 août 1918, permettait aussi aux Communes d'élever aussi bien des impôts complémentaires à l'impôt d'Etat sur le revenu qu'aux impôts sur les Produits.

Depuis 1910, les impôts communaux sur la consommation qui, précédemment, frappaient les céréales, la farine et la viande, pouvaient être également perçus sur la vente des fruits, la fabrication de l'acide acétique, les combustibles et les fourrages. L'assentiment ministériel, toutefois, devait être requis, dans certains cas.

Des impôts sur le luxe pouvaient être élevés pour subvenir aux dépenses des établissements hospitaliers chargés de secourir les pauvres.

Les Communes bavaoises furent autorisées par la loi du 15 juin 1898 à élever un impôt complémentaire à l'impôt d'Etat sur les mutations immobilières, tout d'abord dans la proportion d'un quart, plus tard d'un demi; mais une loi du 12 septembre 1919 leur retira finalement cette faculté.

Elles percevaient aussi un impôt sur les magasins et des taxes sur les chiens.

Parmi les impôts indirects, c'est l'impôt sur la bière qui présentait, en Bavière, le plus d'importance. Pour les impôts directs à l'inverse de ce qui existait en Prusse, les impôts fonciers occupaient la première place et non les impôts complémentaires sur le revenu.

Le principe général qui réglementait leur application était le suivant :

- a) Les impôts communaux sur la propriété bâtie et non bâtie

devaient égaler 2 fois $1/2$ le montant des impôts d'Etat auxquels ils correspondaient.

b) L'impôt communal sur la rente du capital devait égaler 1 fois $1/2$ l'impôt d'Etat correspondant.

c) L'impôt communal sur le revenu devait être égal à la moitié de l'impôt d'Etat avec une majoration toutefois :

de $1/10$ pour les revenus de	8.000 marks à	12.000 marks	
de $2/10$	—	12.000	— 16.000 —
de $3/10$	—	16.000	— 20.000 —
de $4/10$	—	20.000	— 24.000 —
de $5/10$	—	supérieurs à	24.000 —

WÜRTTEMBERG. — Dans le royaume de Wurtemberg, les Communes étaient autorisées à lever des impôts complémentaires aux impôts d'Etat sur la propriété foncière bâtie et non bâtie, les entreprises industrielles, la rente du capital, les mutations immobilières et l'impôt sur le revenu. Elles avaient de plus la liberté de percevoir un impôt spécial sur les habitations, les magasins, les chiens et, dans certains cas, sur la bière, le gaz et l'électricité.

ROYAUME DE SAXE

La législation fiscale de la Saxe laissait une marge d'autonomie beaucoup plus grande aux Communes : autorisation de lever des impôts sur le revenu indépendants de l'impôt d'Etat.

Les seules restrictions apportées par la loi faisaient une obligation aux Communes :

1° De ne lever l'impôt sur la propriété foncière et l'impôt sur les entreprises industrielles que sur la matière imposable située dans leur ressort (lieu d'établissement) ;

2° De ne décompter que pour les quatre cinquièmes de leur montant les revenus provenant des pensions, des demi-soldes et des allocations allouées pour services rendus dans l'exercice de fonctions publiques ;

3° De répartir dans une juste proportion, les charges fiscales entre tous les contribuables.

Ce système de quasi-autonomie a eu pour résultat qu'une partie des Communes ont tiré leurs recettes des impôts sur les produits et

de l'impôt sur le revenu, une autre partie des impôts complémentaires aux impôts d'Etat. L'impôt sur le revenu avait fini cependant par s'implanter peu à peu dans les Communes rurales, bien que difficilement.

Le droit de lever des impôts indirects était soumis au contrôle du Ministre des finances de Saxe et subordonné à son assentiment.

En 1914, un grand nombre de Communes saxonnes percevaient un impôt sur les loyers et sur le luxe; l'impôt sur le chiffre d'affaires pour les magasins n'apparut qu'après. Enfin, les Caisses des pauvres, celles des écoles et des églises avaient de leur côté la faculté de percevoir des impôts particuliers. Peu de temps avant la guerre, une loi du 11 juillet 1913 avait encore étendu, en Saxe, l'autonomie des Communes et leur avait complètement laissé la liberté d'élever, pour elles-mêmes, des impôts communaux, aussi bien directs qu'indirects.

II. — REVENUS DES ENTREPRISES COMMUNALES

A toutes les ressources que nous venons d'examiner, il y a lieu d'ajouter les recettes tirées des entreprises communales, très nombreuses, dont le champ d'activité s'étendait, avant la guerre, dans les domaines les plus divers.

Le système des régies municipales avait, en général, donné de bons résultats, et la situation financière des Communes allemandes était plutôt florissante. La majorité des grandes villes allemandes possédait des usines pour la distribution du gaz, de l'énergie électrique et des eaux ¹.

¹ Le tableau suivant donnera, à titre d'exemple, une idée de l'importance des bénéfices laissés par quatre natures d'entreprises municipales : à Cologne, Francfort, Düsseldorf, Charlottenbourg et Munich.

(En millions de marks.)

Bénéfices de l'exercice 1914	Cologne	Francfort	Düsseldorf	Charlottenbourg	Munich
Usines électriques . . .	2.030	13.500	1.100	2.658	1.991
Usines à gaz	1.400	»	975	2.540	2.143
Usines hydrauliques. . .	1.140	407	350	156	37
Tramways	»	1.730	600	»	604
Total	<u>4.570</u>	<u>15.637</u>	<u>3.025</u>	<u>5.354</u>	<u>4.775</u>

Dès 1904, dans le groupe des villes dont la population dépassait 50.000 habitants, 84 possédaient déjà un réseau de tramways, dont 33 constituaient la propriété privée des Communes.

Pour l'exercice 1914-1915, le budget des entreprises municipales de la ville de Berlin s'équilibrait par 210,5 millions aux recettes contre 202 millions aux dépenses.

Beaucoup de villes retiraient en outre des bénéfices importants de la gestion de Caisses d'Epargne ; d'autres, moins nombreuses celles-là, il est vrai, de Caisses de Crédit municipal¹.

¹ Nous relevons, dans EHEBERG la statistique suivante :

Sur 219 villes allemandes dont la population dépassait 20.000 habitants :

214 villes, soit 98 pour 100, possédaient une usine « mère », pour distribution des eaux ;

202 villes, soit 92 pour 100, possédaient une usine particulière pour distribution des eaux ;

216 villes, soit 98,6 pour 100, possédaient une usine « mère », pour la distribution du gaz ;

177 villes, soit 80,8 pour 100, possédaient une usine à gaz particulière ;

170 villes, soit 77,6 pour 100, possédaient une usine « mère », pour la distribution de l'énergie électrique ;

125 villes, soit 57,9 pour 100, possédaient une usine électrique particulière.

CHAPITRE IV

ÉCONOMIE DU SYSTÈME FISCAL DE L'ALLEMAGNE
AVANT LA GUERRE

Jusqu'à la veille des hostilités, le régime fiscal allemand était resté constitué par un assemblage, somme toute assez rudimentaire, de dispositions législatives promulguées sans unité de plan, ou, mieux, nées d'une évolution administrative qui, pendant de longues années, s'était poursuivie dans des sens différents.

Les tentatives de centralisation étaient demeurées infructueuses. L'Empire n'avait pas, à proprement parler, en 1914, d'Administration des Finances. Il n'avait fait que s'adapter aux organisations des Etats confédérés, qui restaient presque entièrement souverains en matière financière.

L'Empire ne disposait pas des cadres nécessaires à une grande Administration. La souveraineté de l'Empire n'avait débordé sur celle des Etats qu'en matière d'impôts indirects : leur produit était presque exclusivement réservé à l'Empire, mais leur perception continuait à être assurée par les Administrations des Etats et des Communes, qui en étaient comptables à son égard.

Des bonifications spéciales, dites *Vergütungen*, étaient même ristournées par l'Empire aux Etats, pour les dédommager des frais de recouvrement et d'assiette des impôts indirects. Elles se chiffraient, d'après les prévisions budgétaires de 1913, à 77 millions 200.000 marks, soit 1,19 0/0 du total des recettes des Etats¹.

Les Ministres des finances des Etats particuliers relevaient de leur propre gouvernement et discutaient sur pied d'égalité avec

¹ Voir Annexe IV.

le chancelier impérial, fréquemment mis en échec au Bundesrat par leur obstruction systématique.

Par une politique habile et tenace, les Etats avaient réussi, en 1914, non seulement à sauvegarder le principe de leur autonomie, mais à rejeter sur l'Empire les dépenses militaires, qui s'annonçaient, ainsi que nous l'avons vu, comme devant constituer désormais la plus lourde des charges budgétaires.

L'Empire, privé des sources de recettes les plus extensibles, celles provenant des impôts directs, avait toutefois essayé de réagir. Il avait trouvé un défenseur, dans ses revendications, auprès des partis démocratiques, favorables aux impôts directs qui avaient jusque-là épargné les gros industriels et les riches propriétaires fonciers. Hostiles au particularisme des Etats, ces partis réclamaient avec d'autant plus d'insistance la réforme fiscale que les charges des Etats particuliers avaient fini par apparaître comme insignifiantes par rapport à celles de l'Empire, dont le budget, dans les dernières années de paix, s'élevait à environ 1 milliard 800 millions, alors que celui des Etats et des Communes réunis ne se chiffrait qu'à 2 milliards 400 millions.

En 1909 et 1913, l'Empire n'avait réussi à faire triompher partiellement ses tendances centralisatrices que sous l'influence de nécessités budgétaires inéluctables, sans cependant parvenir à réformer un système bâtarde et à prendre en main d'une façon effective la direction générale des finances.

Si l'on examine d'un autre côté la situation faite aux Etats eux-mêmes, on ne trouve nulle trace d'unité dans la législation. En 1914, les règles variaient encore suivant le temps et les lieux : parfois l'Etat tenait sous une tutelle assez étroite les Communes ; parfois, abandonnant les rênes, il leur laissait une large part de souveraineté. Le plus souvent, petites royautés au sein de l'Etat, les Communes allemandes gouvernaient sur les bases d'une autonomie que de timides dispositions législatives venaient à peine tempérer, telles les lois communales de 1893 et de 1910. Le législateur leur retirait d'une main pour leur donner de l'autre.

C'était partout, en définitive, un heurt de pouvoirs mal délimités, variables d'Etat à Etat, de Commune à Commune, qui marquait au point de vue législatif une dysharmonie dans le régime fiscal de l'Allemagne.

Le mécanisme vieillot des contributions matriculaires et des *Überweisungen* était resté le seul appareil moteur d'un système dont l'Empire n'allait pas tarder à ressentir toutes les faiblesses dès les premières années de guerre.

La confusion n'était pas moins grande en matière d'impôts proprement dits. Nous avons pu, en effet, nous rendre compte de l'inégalité et de la diversité des charges supportées par les contribuables allemands. Il suffisait de franchir la frontière d'un Etat, d'un Cercle ou d'une Commune et de pénétrer sur le domaine de l'Etat voisin, pour aussitôt subir le déséquilibre d'une fiscalité qui appréciait différemment l'étendue des facultés contributives de l'individu.

Le fait était surtout saillant pour l'impôt sur le revenu : nous avons vu que de nombreuses Communes avaient doublé, souvent sextuplé l'impôt d'Etat sur le revenu, tandis que d'autres Communes avaient adopté un impôt sur le revenu très réduit.

Aussi, la différence qui existait déjà entre les Communes bourgeoises et les Communes ouvrières s'était-elle encore accentuée sous l'influence d'une législation qui n'avait pas su, ou n'avait pas pu, faire régner l'ordre, la méthode et l'unité. Les localités industrielles étaient les premières à souffrir ; elle se trouvaient plus lourdement grevées que les autres par les dépenses de caractère social, la masse des travailleurs ne constituant pas un élément imposable suffisant.

La situation avait empiré à un tel point que les assujettis eux-mêmes avaient fini par émigrer de ces localités, pour échapper à l'emprise du fisc, et étaient allés se fixer dans les villes, surnommées « villes des rentiers » (*Rehtnerstädte*), qui, en raison de leur situation souvent privilégiée et de la composition de leur population, percevaient des impôts réduits. De cette façon, les localités ouvrières, déjà surchargées d'impôts, l'avaient été encore davantage, tandis que les localités bourgeoises avaient pu abaisser encore le taux de leurs contributions.

La diversité de législation se retrouvait également entre les Etats : dans les uns, les impôts réels prédominaient ; dans les autres, les impôts personnels ; mais l'écart, au point de vue des charges d'Etat, finalement supportées par les contribuables, se traduisait néanmoins dans des proportions moins sensibles que pour les impôts communaux.

Le tableau ci-dessous donnera une idée de la différence des charges par tête d'habitants, en 1913, dans les principaux Etats confédérés¹ :

	Empire	Prusse	Bavière	Saxe	Wurtemberg	Bade
Impôts directs. . .	6,42	11,04	10,65	16,23	14,95	16,60
Impôts indirects . .	24,39	»	9,63	1,30	6,47	7,52
Impôts sur la circulation	4,29	1,82	0,05	1,09	1,40	2,08
Impôts sur les successions et donations.	0,73	0,22	0,25	0,29	0,48	0,41
Total	<u>35,83</u>	<u>13,08</u>	<u>20,58</u>	<u>18,91</u>	<u>23,30</u>	<u>26,61</u>

Il serait cependant faux de conclure que la situation financière de l'Allemagne devait nécessairement se ressentir, au point de vue budgétaire, des défectuosités qui viennent d'être signalées; celles-ci se trouvaient, en effet, très largement atténuées en raison du degré de prospérité atteint par le commerce et l'industrie, qui offraient des sources de richesses non seulement aux nationaux allemands, mais à l'Empire, aux Etats et aux Communes.

Si les budgets des dernières années de paix marquent un commencement de gêne, on peut affirmer que celle-ci était facilement acceptée dans presque tous les milieux. Les Allemands en approuvaient la cause : l'augmentation des dépenses publiques provenant, pour la majeure partie, de l'accroissement des charges militaires. Ce consensus quasi unanime d'acceptation des charges militaires suffirait à établir la préméditation indiscutable apportée par l'Allemagne dans la préparation d'une guerre de conquête, si les preuves n'en étaient surabondantes. La situation du contribuable allemand, en dépit de l'effort exigé de lui depuis 1913, n'en apparaissait pas moins privilégiée, si on la compare à celle des ressortissants des autres puissances européennes.

Nous nous bornerons à rappeler les chiffres significatifs cités par M. Rist² :

« En 1902, Richard von Kaufmann, comparant le poids moyen par tête d'habitants de l'ensemble des taxes nationales, régionales et communales en Prusse, en Grande-Bretagne et en France, trouvait

¹ Extrait du traité de législation financière d'Eheberg, *Finanzwissenschaft*, 1920, p. 206.

² RIST, *les Finances de guerre de l'Allemagne*, 1921.

pour le Prussien une charge de 42 marks 50 (y compris les impôts d'Empire), pour le Français, de 79 marks 57 et, pour le Britannique, de 101 marks 44.

« De 1902 à 1913, les impôts allemands ont augmenté, et même plus vite que les nôtres; la progression est de 60 $\frac{0}{0}$ d'un côté, de 37 $\frac{0}{0}$ de l'autre. Le contribuable prussien (qui peut être pris comme type du contribuable allemand) n'en est pas moins resté privilégié.

« Refaite pour 1913 et sur les mêmes bases, la comparaison de Kaufmann donne les résultats suivants : le sujet prussien payait 33 marks d'impôts d'Empire, les impôts et taxes prussiens y ajoutaient 17 marks, les impôts des Communes et des cercles, 18 marks 40 : en tout, 68 marks (84 fr. 64), dont 50 pour les impôts d'Etat. Le revenu moyen d'un Allemand étant calculé à 830 francs, l'impôt en prélevait environ 10 $\frac{0}{0}$.

« En France, à la même date, l'Etat percevait, par tête d'habitants, près de 101 francs d'impôts de toutes sortes; les Communes et les Départements, 34 francs; charge totale de 135 francs, qui représentait 15 $\frac{0}{0}$ d'un revenu moyen évalué à 885 francs.

« Les statisticiens allemands, avant la guerre, étaient optimistes, les Français plutôt pessimistes. Même en faisant la part de ces dispositions, l'écart entre les charges des deux pays reste grand. »

L'examen des budgets allemands d'avant guerre montre, enfin, qu'il ne faut pas se fier à des apparences souvent trompeuses : les procédés de la comptabilité publique faisaient, en effet, ressortir des chiffres impressionnants en raison de l'inscription des dépenses d'exploitation. C'est ainsi que le budget prussien de 1913, analysé convenablement, ne laissait, en réalité, à couvrir, au moyen d'impôts et de taxes, que 791 millions; le budget bavarois, 150 millions.

Il en était de même en Bavière : le budget apparent se chiffrait, en 1913, en recettes comme en dépenses, par 696 millions. Les recettes des postes et télégraphes, des chemins de fer, des forêts, des mines, de la Banque d'Etat et de la Brasserie royale, représentaient, dans leur ensemble, 496 millions. Sur les 200 millions qui restaient à trouver, 150 millions seulement étaient demandés aux contribuables, le surplus à des sources diverses.

Dans les royaumes de Wurtemberg et de Saxe, dans le Grand-Duché de Bade, la situation était la même.

Les revenus industriels des Etats particuliers représentaient, en

définitive, 67 $\frac{0}{10}$ du total des recettes. Ceux de l'Empire, moins favorisés, 30 $\frac{0}{10}$ seulement.

C'est ce qui a permis à M. Rist de conclure que « l'Allemagne était, avant la guerre, un ménage bien administré et à peu de frais. » S'il faut l'entendre au point de vue budgétaire, cela n'infirme nullement une appréciation contraire, au point de vue purement fiscal : les impôts étaient loin, en 1914, de peser lourdement sur les contribuables allemands, mais leur répartition était mal ordonnée et par suite très inégale.

LE RÉGIME FISCAL DE GUERRE

(1914-1918)

- I. Les directives du Gouvernement impérial. — II. Les budgets de guerre. —
III. Les impôts. — IV. Les finances de l'Allemagne à la veille de la Révolution.

I. — LES DIRECTIVES DU GOUVERNEMENT IMPÉRIAL

Notre intention n'a pas été de rentrer dans tous les détails des mesures fiscales prises par le Gouvernement allemand pendant la guerre.

L'ouvrage le plus complet, parmi ceux qui ont été publiés sur cette période de l'histoire financière de l'Allemagne est, sans contredit, celui de M. Rist (*loc. cit.*). Aussi, ne nous attarderons-nous pas à reprendre, dans cette étude, un exposé qui n'est plus à faire. Nous retracerons seulement les directives dont s'est inspiré le Gouvernement allemand pendant la guerre.

En 1914, les milieux politiques et militaires estimaient qu'une guerre moderne serait de très courte durée.

Le sort des armes devait inévitablement, disait-on, se dessiner en l'espace de quelques mois, en raison de la puissance destructive des armements modernes, des sommes énormes que les belligérants auraient à déboursier pour faire face aux frais d'entretien des armées et du matériel de guerre.

Plus que toutes les autres nations, l'Allemagne avait envisagé une solution rapide du conflit.

Sa préparation d'avant guerre porte les traces évidentes d'un manque d'équilibre entre les efforts financiers et militaires. L'Empire n'avait pas réussi à établir sa souveraineté en matière fiscale ; il se trouvait à la tête d'Etats qui n'avaient consenti à abdiquer d'aucuns de leurs privilèges. A l'unité de front, réalisée sur le théâtre des opérations militaires, ne correspondit pas une unité semblable sur le théâtre des opérations financières.

Cet état d'esprit explique et caractérise toute la politique financière des dirigeants allemands : d'après eux, la guerre devant être courte et favorable, il convenait seulement de recourir à des mesures d'exception, essentiellement temporaires et susceptibles d'apporter le moins de perturbations possibles à l'intérieur du pays.

Ces mesures d'exception ont trouvé leur expression dans les deux grands principes qui sont demeurés à la base de toute la politique allemande :

1° Pas de nouveaux impôts, mais des emprunts ;

2° Maintien du budget d'avant guerre ; création d'un budget extraordinaire spécial, alimenté par les emprunts et l'émission de papier-monnaie.

On retrouve d'ailleurs, dans les discours prononcés à la tribune du Reichstag, l'affirmation très nette des intentions gouvernementales. C'est ainsi que le 10 mars 1915, le Secrétaire d'Etat aux Finances, M. Helfferich, définissait la politique financière de l'Allemagne :

« Les Gouvernements confédérés ont cru pouvoir, pour l'instant, « s'abstenir d'introduire des impôts nouveaux. Ils ont estimé qu'ils « ne devaient pas rendre plus lourd encore — il l'est assez déjà — « à la Nation le poids des charges de la guerre, en créant des « impôts nouveaux et en augmentant les anciens, et cela tout aussi « longtemps que l'établissement du budget ordinaire ne les y contraindra pas.

« A financer la guerre, doivent suffire, pour ainsi dire presque « exclusivement, les emprunts, les billets de banque, l'émission de « papier-monnaie.

« Le succès de notre premier emprunt de guerre au mois de « septembre de l'an dernier nous a procuré un avantage. Les frais « de guerre, qui s'étaient accumulés jusqu'à l'émission de l'emprunt, « et les dépenses supplémentaires excédant le montant de ce même

« emprunt ont trouvé leur couverture pour partie dans les disponibilités de la caisse centrale de l'Empire, pour partie dans l'émission d'obligations du Trésor, principalement à la Reichsbank. »

Dans un autre de ses discours au Reichstag, le 16 mars 1916, M. Helfferich, discutant de l'opportunité des impôts qu'il présentait en projet, est revenu sur la méthode financière appliquée en Allemagne, en l'opposant aux méthodes anglaises :

« Je ne m'effrayerais pas d'imiter la politique financière anglaise, si j'arrivais à la conviction que cette politique est bien la juste et qu'elle est appréciable.

« Le Ministre des finances anglais a proclamé, dès les premiers mois de guerre, une politique financière qui devait consister à couvrir les dépenses de guerre pour une partie considérable, non pas au moyen d'emprunts, mais par l'accroissement des impôts.

« Pour nous, et dès l'abord, nous n'avons pas eu cette présomption de pouvoir, en quelque manière, couvrir une proportion importante des frais d'une pareille guerre au moyen d'impôts; dès le début nous nous sommes fait une représentation plus juste des exigences financières de cette guerre que les hommes d'Etat anglais.

« Nous avons *a priori* resserré notre programme et nous nous sommes bornés à conserver les principes fondamentaux de l'Administration de l'Empire. Il s'agit de nous maintenir sur ce terrain, de rester conséquents avec nous-mêmes, et non parce que nous sommes à cheval sur les principes, mais bien parce que, pratiquement, les plus graves intérêts sont en jeu. »

On retrouve les mêmes idées dans les déclarations du successeur de M. Helfferich, le baron von Rödern (Séance du Reichstag, 14 décembre 1917) :

« Je suis d'avis, disait-il, que nous n'avons qu'à poursuivre dans la voie où nous cheminons depuis trois ans : consolider, autant que possible, le coût de la guerre au moyen d'emprunts à longs termes contractés à des périodes régulières et assurer le service des intérêts par de nouveaux impôts, éventuellement mis en harmonie avec les circonstances particulières créées par la guerre. Quant à une réforme organique dans nos finances et à l'exécution d'un programme plus étendu cela

viendra ensuite, si nous arrivons à démêler un peu plus clairement les diverses conséquences de la guerre¹ ».

L'intention de ne pas apporter de profondes retouches à l'organisation fiscale était donc manifeste; mais il ne faut pas oublier que cette politique avait un autre but, non avoué, celui de masquer aux yeux des Puissances alliées et à ceux des nationaux eux-mêmes la véritable situation.

Aux offensives militaires, annoncées à grand fracas, correspondaient des poussées d'une autre nature, destinées à impressionner les belligérants et les neutres. Dans tous les domaines, l'Allemagne a fait usage du bluff sur la plus large échelle; tous les procédés artificiels destinés à ranimer une confiance qui avait besoin à l'intérieur d'être soutenue, après les manifestations d'exaltation populaire de la première heure, ont été utilisés.

Les truquages auxquels le Gouvernement allemand eut notamment recours pour réduire en apparence le poste d'émission des billets de la Reichsbank n'ont cependant trompé personne à l'extérieur. Nous savons par quels procédés subtils le Gouvernement réussit à diverses reprises à faire baisser fictivement le niveau de sa circulation fiduciaire; le mécanisme du retrait de ses billets en Belgique occupée, en Pologne, celui de l'émission des Bons des caisses de prêts², donnent à eux seuls une idée des moyens, trop complexes pour être loyaux, mis en œuvre afin de travestir la vérité.

II. — LES BUDGETS DE GUERRE

Les méthodes de comptabilité publique n'ont pas été moins obscures.

En 1914, l'Empire commençait les hostilités avec une dette consolidée de 4.375.000 marks. Le budget s'était clos avec un

¹ Des extraits de ces discours ont été publiés au *Journal Officiel* (Documents parlementaires), p. 2093, n° du 22 décembre 1917.

² On sait qu'une loi du 4 août 1914 institua des Caisses de prêts de guerre, autorisées à prêter sur titre et sur marchandises et à émettre en représentation de ces prêts un papier-monnaie spécial : les Bons de Caisses de prêt (*Darlehenskassenscheine*).

excédent déjà fictif, car il avait fallu faire appel au budget extraordinaire pour subvenir à l'entretien de l'armée et de la marine.

Mais les dispositions législatives assuraient alors une étroite liaison entre le budget ordinaire et le budget extraordinaire; toutes les dépenses courantes devaient figurer au premier; seules devaient être inscrites au second les dépenses destinées à faire face à des besoins nettement spécifiés et très limités.

Dès l'ouverture des hostilités, l'équilibre se trouva brutalement rompu du jour au lendemain. Le 4 août 1914, en effet, le Reichstag, afin de pourvoir aux premières dépenses, accorda un crédit de 5 milliards de marks, dont la couverture devait être assurée par des moyens extraordinaires.

Les postes relatifs à l'armée et à la marine qui figuraient encore au chapitre des dépenses du budget ordinaire furent retranchés de ce dernier, tout d'abord pour partie, puis pour la totalité.

Une voie nouvelle était ouverte; l'Empire s'y engagea résolument, à tel point que le surcroît des frais indirectement déboursés par suite de la guerre, tels que les indemnités de cherté de vie allouées aux fonctionnaires, fut inscrit au budget extraordinaire.

Le revirement fut en tout point semblable du côté des recettes. Celles-ci restèrent bien en dessous des prévisions budgétaires en raison du bouleversement complet des conditions économiques. Les droits de douane ne rendirent plus, en 1915, qu'environ 360 millions de marks, accusant une moins-value de 200 millions sur les prévisions budgétaires. L'impôt sur l'alcool ne donna plus, la même année, que 96 millions contre 132 millions prévus. Il en fut ainsi de presque tous les impôts.

Cet état de chose n'avait rien de surprenant : il résultait de la suppression spontanée de tout le commerce allemand d'exportation, de la restriction des importations, en un mot de l'encerclement économique et militaire de l'Allemagne.

Le service des arrérages des dettes d'emprunt, inscrit au budget ordinaire, ne tarda pas de son côté à contribuer à la rupture de l'équilibre entre les recettes et les dépenses.

Les projets de budget ordinaire ne présentent aucune particularité digne d'être mentionnée, de 1915 à 1918.

Comme nous venons de le dire, le chapitre des dépenses ordi-

naires fut gonflé par les intérêts à servir pour les emprunts à partir de 1915. L'équilibre budgétaire de cette année ne fut qu'apparent, étant donné que les dépenses pour l'armée et la marine ne furent inscrites au budget ordinaire que pour la moitié de la somme portée au temps de paix. Le Gouvernement n'avait, d'autre part, apporté aucun projet d'impôts nouveaux. C'est seulement dans les années qui suivirent que l'on chercha légèrement à transformer les sources fiscales alors existantes.

Le chiffre prévu des recettes et dépenses présente la situation suivante de 1914 à 1919¹ :

Budget ordinaire des recettes et dépenses.

D'APRÈS LES PROJETS PRÉSENTÉS

(En millions de marks.)

Années financières	Recettes	Dépenses
1914	3.405,2	3.405,2
1915	3 323,1	3.323,1
1916	3.659,3	3.659,3
1917	4.941,9	4.941,9
1918	7.332,7	7.332,7

Mais la balance n'était que fictive. Ce sont là de **faux budgets**². Le principe adopté était donc bien celui d'Helfferrich et de von Rödern :

« Les dépenses de guerre appartiennent au budget extraordinaire et trouvent leur couverture au moyen d'emprunts; par contre, les intérêts à servir sur les emprunts appartiennent au budget ordinaire et leur couverture doit être réalisée au moyen des impôts. »

Les dépenses de guerre proprement dites, et toutes celles s'y rattachant, furent donc inscrites au budget extraordinaire, désigné

¹ Extrait de Erwin RESPONDEK, *die Reichsfinanzen auf Grund der Reform von 1919-1920*, édition 1921.

² Voir, à l'Annexe VI, les chiffres extraits du *Bulletin de statistique et de Législation comparée* (numéro du mois de décembre 1920) :

1^o Dépenses réelles du budget ordinaire de 1913 à 1919;

2^o Dépenses du service de la Dette au cours de la même période.

*Kriegsfonds*¹. Ce fonds de guerre fut alimenté par les crédits extraordinaires accordés par le Reichstag et le Bundesrat, et les emprunts.

Indépendamment des emprunts, on eut recours à la création de traites du Trésor (*Schatzwechseln*) et de Bons du Trésor.

Pour utiliser ces moyens de Trésorerie, il fut nécessaire de modifier la loi bancaire qui assimila l'escompte des traites du Trésor à l'escompte des effets de commerce tirés par les particuliers et autorisa la Reichsbank à considérer ces engagements comme couverture suffisante pour l'émission de ses billets. C'est ainsi que la presse aux billets de banque commença à entrer en jeu : les budgets de guerre présentent tous l'aspect d'un vaste mouvement d'afflux et de reflux du papier-monnaie.

Il devint par suite impossible de maintenir intact le principe de la spécialité des dépenses inscrites au budget; le contrôle de l'emploi des crédits ne put s'effectuer lui aussi qu'avec un retard toujours plus accentué.

L'Allemagne a commencé, dès cette époque, à vivre financièrement au jour le jour, avec l'espoir de trouver un vaincu pour solder la note finale. Son but principal était tout d'abord de faire face à tous les besoins nouveaux résultant de l'état de guerre : la question de couverture passait au second plan.

De 1913 à 1918, les budgets, ordinaire et extraordinaire, présentent les mouvements suivants :

Années financières	Budget ordinaire	Budget extraordinaire
	(En millions de marks.)	
1913	2.426,5	111,4
1914	1.653,2	7.000,6
1915	1.785,6	23.922,8
1916	2.973,8	24.767,1
1917	6.893,6	45.121,8
1918	7.146,0	36.884,7

A ces chiffres s'ajoutent en outre les avances consenties par l'Allemagne à ses alliées, qui s'élevaient, en 1918, à 10.693,6 millions de marks.

¹ Voir Annexe VII, dépenses du budget extraordinaire de 1913 à 1919. Extrait du *Bulletin de statistique et de législation comparée* (numéro de décembre 1920).

La circulation fiduciaire passa du 31 juillet 1914 au 31 juillet 1918 de 2,053 millions à 17.428 millions¹.

Quant aux emprunts, ceux-ci firent rentrer dans les caisses du Trésor une somme de 101.995 millions de marks se décomposant comme suit :

Octobre 1914.	4.460 millions de marks	
Mars 1915.	9.060	—
Septembre 1915	12.101	—
Mars 1916	10.712	—
Septembre 1916	10.652	—
Mars 1917	13.122	—
Septembre 1917	12.626	—
Mars 1918	15.001	—
Octobre 1918	10.443	—
Novembre 1918	3.818	—
TOTAL	101.995 millions de marks	

En 1913, le budget des dépenses et des recettes accusait un déficit brut de 320 millions de marks; en 1918, le déficit brut était de 37.235 millions. La dette flottante et la dette consolidée, à la fin de cette même année, étaient de 50.900 millions².

Les recettes ne figuraient en regard de ces chiffres que pour une somme de 6.795 millions de marks.

Telle est la physionomie du budget allemand jusqu'à la Révolution. A l'armistice, la dette de l'Empire était finalement passée de 4 milliards 375 millions à 145 milliards.

¹ La loi du 4 août 1914 avait fixé à 1.500 millions le maximum de l'émission. Celle-ci fut successivement portée à :

Décision du Conseil Fédéral du 6 août 1914.	3 milliards.
— — — — — 9 mars 1916	4 —
— — — — — 12 octobre 1916	6 —
— — — — — 24 mai 1917	8 —
— — — — — 12 novembre 1917	12 —
— — — — — 23 juillet 1918.	16 —
— — — — — 28 novembre 1918	30 —

² Voir dans le *Bulletin de statistique et de législation comparée*, numéro de décembre 1920, le tableau détaillé des recettes et dépenses de l'Empire, de 1913 à 1919.

III. — LES IMPOTS

Nous ne reprendrons pas un exposé chronologique des diverses mesures fiscales qui ont été prises au cours des années 1914 à 1918¹. Il peut paraître, en effet, suffisant — sur ce point — de donner seulement un aperçu d'ensemble de la législation allemande.

Le gouvernement impérial ne fit que tardivement appel aux contribuables. Il se décida, en 1915 seulement, sous la pression de l'opinion publique qui réclamait avec insistance la taxation des bénéfices de guerre, à recourir à l'élévation des charges fiscales.

Deux lois, en date du 24 décembre 1915, furent promulguées ; l'une éleva le taux de la redevance due à l'Empire par la Reichsbank² ; l'autre, dite *Sicherungsgesetz* (loi de sûreté de l'impôt de guerre)³, édicta les mesures préparatoires à la taxation des bénéfices de guerre. Les Sociétés commerciales furent astreintes par cette dernière à constituer une réserve extraordinaire équivalente à la moitié de l'excédent des bénéfices réalisés au cours des trois premiers exercices de guerre, par rapport aux bénéfices du temps de paix. Cette réserve était destinée à servir au fisc de garantie pour le recouvrement du futur impôt sur les bénéfices de guerre, mis à l'étude.

La législation de guerre traduit néanmoins le peu d'empressement, apporté par les Ministres des finances qui se succédèrent au pouvoir, à créer de nouveaux impôts.

L'Empire s'est borné à tirer le plus longtemps possible de nouvelles ressources en relevant dans une certaine mesure les tarifs des impôts indirects existants.

¹ La thèse de M. R. Boudon, *les Finances publiques de l'Allemagne*, consacre à ce sujet une étude à laquelle le lecteur pourra utilement se reporter.

² Elle fut plus tard complétée et modifiée par les lois des 27 mars 1917 et 20 mars 1918.

³ Elle fut modifiée par une loi du 9 avril 1917 qui prescrivit aux personnes physiques de fournir des garanties au fisc en cas de transfert à l'étranger de leur domicile ou de leur résidence, et imposa aux Sociétés commerciales de constituer une réserve égale à 60 % de leurs bénéfices supplémentaires réalisés, par rapport aux exercices de paix, pendant le quatrième exercice de guerre.

A. — GROUPE DES TAXES SUR LA CONSOMMATION

Dans le groupe des taxes sur la consommation, deux impôts méritent plus spécialement de retenir l'attention en raison de leur caractère de nouveauté.

1° **La taxe sur le charbon** (*Kohlensteuer*) instituée par la loi du 8 avril 1917, mise à la charge du producteur ou de l'importateur et fixée *ad valorem*. Son taux de 20 % permettait, suivant les prévisions, d'envisager un rendement budgétaire de 4,5 milliards. Celui-ci, en fait, resta bien inférieur; il ne fut que de 412,9 millions en 1917, et de 751,3 millions en 1918¹.

2° **Le monopole de l'alcool**. — Le Gouvernement finit, en 1918, par triompher des résistances qui lui avaient été jusque-là opposées par les industriels, notamment en 1886 et 1908, et introduisit le monopole de l'alcool (loi du 26 juillet 1918).

Le monopole présentait un caractère particulier : la fabrication de l'alcool brut restait libre, mais la production devait être entièrement livrée à l'Empire au prix fixé par lui. Celui-ci se réservait exclusivement le droit de transformer l'alcool brut en alcool de bouche, soit dans ses propres raffineries, soit dans les distilleries particulières qui restaient autorisées à fonctionner, comme par le passé, sous la surveillance de l'Administration. Le « contingent » devint, sous l'empire de la loi de 1918, un « droit de distillation » et l'« Office du monopole » se substitua au cartel qui précédemment assurait la vente de l'alcool par l'intermédiaire de la « Centrale de l'alcool », organisme privé.

L'alcool rendu propre à la consommation devait être livré aux commerçants détaillants qui s'engageaient à le revendre au prix fixé par l'Administration.

Enfin, la loi de 1918 stipulait que chaque hectolitre d'alcool raffiné à 100 pour 100 devrait rapporter au fisc 800 marks net, contre 125 marks, taxe ancienne.

La loi du 26 juillet 1918 n'entra en vigueur que le 1^{er} octobre 1919. Les résultats budgétaires ne cadrèrent pas avec les prévisions. En effet, le manque de matières premières réduisit considérable-

¹ Le rendement de l'impôt sur le charbon a marqué cependant, en 1919, un accroissement sensible : 1.350 millions.

ment la production qui tomba de 2.900 millions de litres (production de 1913-1914) à 900.000 litres en 1918-1919, soit à moins d'un tiers de la production totale du dernier exercice de paix. Il ne resta, en 1918, que 51.000 hectolitres destinés à la consommation contre 98.000 hectolitres pour l'année 1913-1914, soit moins d'un vingtième. Il est aisé d'en déduire les répercussions sur la rentrée de l'impôt.

B. — GROUPE DES IMPÔTS SUR LA CIRCULATION

Dans le groupe des impôts sur la circulation, il y a lieu de faire mention du nouvel impôt institué par la loi du 26 juin 1916, appelé à jouer un rôle important dans la législation d'après-guerre, le *Warenumsatzsteuer*, ou impôt sur les ventes de marchandises, précurseur de l'impôt général sur les échanges.

Le *Warenumsatzsteuer* était perçu non pas sur chaque transaction, mais périodiquement. Il frappait toutes les entreprises industrielles et commerciales d'une taxe de 1 ⁰/₀₀ sur l'ensemble des transactions.

Deux ans plus tard, une loi du 26 juillet 1918 transforma le *Warenumsatzsteuer*, dont le rendement n'avait pas répondu aux prévisions du fisc, en un impôt général sur les transactions, d'une portée d'application beaucoup plus large.

Le nouvel impôt sur les transactions, dénommé *Umsatzsteuer* (impôt sur les échanges), s'appliquait, non plus aux seules opérations commerciales, mais à toutes les opérations des personnes physiques ou juridiques faisant exercice d'une profession commerciale, agricole ou industrielle. Les artisans travaillant à domicile, figuraient désormais sur la liste des personnes assujetties.

Le taux de l'impôt fut élevé de 1 ⁰/₀₀ à 5 ⁰/₀₀, et une taxe de 10 ⁰/₀ frappa toute une catégorie d'objets de luxe.

Nous aurons, par la suite l'occasion d'examiner de plus près le mécanisme de l'*Umsatzsteuer*, plus complexe que celui de notre impôt français sur le chiffre d'affaires.

La loi du 26 juin 1916 affranchissait de la taxe les opérations financières. Une deuxième loi, du 26 juillet 1918, les assujettit à un impôt spécial (*Geldumsatzsteuer*) : toutes les institutions faisant profession de prêter ou de recevoir de l'argent, à l'exception des Caisses d'Epargne publiques et des Sociétés mutuelles, durent

acquitter un impôt sur les mouvements de fonds opérés par elles. Variable, de 0,5 à 6 ‰, il s'appliquait aux intérêts servis sur les comptes courants.

En somme, le Geldumsatzsteuer se rapprochait de l'impôt cédulaire français sur le revenu des créances réglementé par la loi du 25 juin 1920. Il se percevait sous forme d'impôt du Timbre, sur déclaration annuelle des contribuables.

Indépendamment de l'apparition des nouveaux impôts qui viennent d'être énumérés et qui, seuls, présentent quelque originalité, il y a lieu de rappeler que toute une série de lois se contentèrent d'augmenter les tarifs des autres impôts indirects préexistants. Nous n'entreprendrons pas d'en donner l'énumération¹.

C. — GROUPE DES IMPÔTS DIRECTS

Il a été dit que les impôts indirects rentraient à titre exclusif dans le cadre de la législation d'Empire. Ce n'est donc pas là qu'il faut rechercher si des modifications ont pu être apportées au cours de la guerre à la constitution organique du régime fiscal de l'Allemagne.

Les innovations du législateur en matière d'impôts directs n'ont pas davantage apporté de changements bien sensibles au régime fiscal. Tous les nouveaux impôts directs institués de 1914 à 1918, ne sont, en effet, que des impôts extraordinaires, destinés à subvenir à des nécessités budgétaires pressantes et momentanées. Leur champ d'application s'est trouvé limité à tel ou tel exercice financier. Toujours animés de cet esprit particulariste, dont nous avons indiqué l'influence dans la période de paix, les Etats se sont énergiquement maintenus sur une position dont les accès étaient défendus par une tradition qui sut résister aux poussées de l'opinion publique, malgré la violente campagne engagée par les parties populaires contre ceux que l'on qualifiait de « profiteurs de la guerre ».

Les énormes bénéfices réalisés par les industriels et les commerçants finirent par être cependant si criants que le Gouvernement ne put continuer la politique de temporisation qu'il avait suivie de 1914 à 1916.

¹ Voir Boudon, p. 9, 10, 11, 12; Rist, p. 125, en note; (Bulletin de statistique et de législation comparée, années 1915, 1916, 1917, 1918).

Impôt de guerre extraordinaire de 1916-1917. — Le Reichstag se décida à voter la loi du 21 avril 1916 qui, pour la première fois, institua un impôt sur les bénéfices de guerre réalisés par les personnes physiques et morales, sous des modalités différentes :

a) *Pour les personnes physiques*, la base de l'imposition ne fut pas le revenu, mais la fortune elle-même. Le *Kriegssteuer* de 1916 se greffa ainsi à l'impôt sur l'accroissement de fortune, le *Besitzsteuer*, qui devait précisément entrer en vigueur en 1917, pour la première période triennale de 1913-1916. Sans aucunement se substituer à cet impôt, le *Kriegssteuer* lui fut superposé, et frappa les fortunes à partir de 10.000 marks au lieu de 20.000 marks¹.

Tout accroissement était assujéti à l'impôt de guerre à partir de 3.000 marks. Le taux était progressif et variait de 5 % pour les accroissements inférieurs à 10.000 marks, à 50 % (taux maximum), pour les accroissements supérieurs à 1 million de marks.

b) *Pour les personnes morales*, la base de l'impôt ne fut pas la fortune, mais le revenu; l'accroissement de revenu imposable se déterminait en faisant la différence entre la moyenne des bénéfices réalisés au cours de l'exercice 1914-1916, et celle des bénéfices réalisés au cours des exercices de la période triennale antérieure. Le taux de l'impôt variait de 10 à 45 %, selon l'importance de l'accroissement ainsi constaté et suivant le rapport de celui-ci avec le capital d'origine investi dans les Sociétés.

Les Sociétés étrangères ayant un domicile d'entreprise situé en territoire allemand étaient soumises à un tarif spécial, également variable de 10 à 45 %.

L'impôt ne frappait donc pas exclusivement des bénéfices de guerre proprement dits, mais les accroissements de fortune ou de revenus, quelle qu'en fût la source, réalisés au cours des deux premiers exercices de guerre.

Il constitua, malgré son caractère exceptionnel, comme le prolongement de la politique du temps de paix, dans les essais de centralisation, entre les mains de l'Empire, des impôts directs.

Le *Kriegssteuer* de 1916 fut complété l'année suivante par l'institution d'une surtaxe, également exceptionnelle, de 20 % (loi du 9 avril 1917).

¹ Se reporter aux indications données sur le *Besitzsteuer*, cf. p. 25.

Les sommes récupérées par application de l'impôt de guerre se sont élevées de 1916 à 1919 à 4.814,2 millions de marks. La surtaxe de 1917 rendit 962,9 millions de marks, au cours de cette même période. Soit un total pour ces deux impôts réunis de 5.777,1 millions de marks¹.

Il avait été entendu que les recettes provenant de l'impôt de guerre de 1916 seraient consacrées à l'amortissement de la dette d'Empire. En réalité, sur les 4.035,6 millions encaissés en 1917 par le Trésor public, 2,1 milliards seulement reçurent cette destination; le reste servit à combler les déficits des exercices budgétaires de 1916 et 1917. Quant au produit de la surtaxe de 1917, il ne fut pas même question de l'affecter à l'amortissement de la Dette.

Impôt de guerre extraordinaire de 1918. — Le deuxième impôt de guerre extraordinaire, créé par la loi du 26 juillet 1918, fut le résultat d'un véritable compromis entre le Gouvernement impérial, qui commençait à manifester plus ouvertement son intention de recourir aux impôts directs, et les Etats, toujours portés à réagir contre une politique qu'ils considéraient comme une atteinte à leur souveraineté.

La contribution de guerre de 1918, bien que marquant à ce point de vue un nouveau succès à l'actif de l'Empire, ne porta pas, à vrai dire, un coup décisif à l'organisation financière traditionnelle de l'Allemagne, car, si l'Empire se fit reconnaître le droit de lever un nouvel impôt direct, le *Kriegssteuer* de 1918, pas plus que celui de 1916, n'était destiné à constituer pour l'avenir une source permanente de recettes.

Le *Kriegssteuer* de 1918 fut d'ailleurs aussi impopulaire que celui de 1916, car ce n'étaient pas, à proprement parler, les bénéfices de guerre qu'il frappait exclusivement :

a) *Les personnes physiques* étaient taxées à la fois sur leur revenu et leur fortune.

1° Était soumis à la contribution, l'accroissement de revenu constaté pour l'exercice 1918, d'après les travaux de recensement des fortunes, effectués en 1913, en vue de l'établissement du *Besitzsteuer*.

¹ Voir Annexe VIII, rendement des impôts extraordinaires, de 1913 à 1919.

Les revenus de paix inférieurs à 10.000 marks étaient comptés pour cette somme, mais les accroissements inférieurs à 10.000 marks demeuraient affranchis de l'impôt qui ne frappait que les accroissements supérieurs à 13.000 marks.

Le taux minimum était de 5 $\frac{0}{0}$, pour la première tranche d'accroissement de 10.000 marks et atteignait, en cinq échelons, 50 $\frac{0}{0}$, pour les accroissements égaux ou supérieurs à 20.000 marks.

2° Les fortunes dépassant 10.000 marks étaient, d'autre part, sujettes à contribution. En cinq tranches également, le taux passait successivement de 1 $\frac{0}{0}$ à 5 $\frac{0}{0}$ (fortunes supérieures à 1 million de marks).

b) *Les personnes morales* étaient astreintes à acquitter une contribution de 60 $\frac{0}{0}$ sur l'excédent des bénéfices réalisés en 1918, comparativement aux bénéfices moyens des cinq dernières années de paix.

Telles furent, dans leurs grandes lignes, les mesures fiscales proprement dites qui constituèrent les points saillants de la législation de guerre.

Il y a lieu cependant de mentionner encore deux innovations importantes, qui apparaissent comme les prémices de l'œuvre de réforme du régime fiscal :

1° La création d'une *Cour impériale des Finances* (*Reichsfinanzhof*), chargée à la fois d'exercer un contrôle sur la régularité des travaux relatifs à la perception des impôts recouvrés pour le compte de l'Empire par les Etats et de trancher les litiges en matière d'impôts d'Empire.

2° L'interdiction aux nationaux allemands de soustraire au fisc la matière imposable, sanctionnée par la *loi du 26 juillet 1918, contre l'évasion des capitaux* (*Gesetz gegen die Steuerflucht*), qui complétait, en quelque sorte, les lois du 24 décembre 1915 et 9 avril 1917, dites de sûreté pour l'impôt de guerre. Cette loi prévoyait que tout contribuable, domicilié en Allemagne, demeurerait redevable, s'il émigrerait à l'étranger, des impôts d'Empire pendant une durée de trois années après la cessation des hostilités. Elle contraignait, en outre, les nationaux à déposer entre les mains de l'Administration une caution égale à 20 $\frac{0}{0}$ du montant de leur fortune. Des peines sévères étaient édictées contre les contrevenants.

IV. — LES FINANCES DE L'ALLEMAGNE A LA VEILLE DE LA RÉVOLUTION

La situation financière de l'Empire au mois de septembre 1918 n'était pas aussi critique que l'on pourrait se l'imaginer. Sans doute, comme toutes les puissances belligérantes, l'Allemagne avait vu son budget se grossir des sommes énormes que la guerre avait, en quelques années, englouties.

Elle n'avait pas voulu, dès la première heure, comme l'Angleterre, faire supporter des charges extraordinaires à ses nationaux. L'émission de papier-monnaie, les traites du Trésor, le contingent des emprunts avaient permis de vivre au jour le jour pour attendre jusqu'à la cessation des hostilités. Nous donnons, ci-dessous, un tableau qui résumera, au lecteur, les résultats bloqués des exercices budgétaires de 1914 à 1918 inclus :

Situation budgétaire de l'Empire¹.

(Exercices 1914 à 1918 réunis.)

(En millions de marks)

Dépenses	Chapitres	Recettes
»	Douanes, impôts et taxes.	9.973,1
»	Impôts extraordinaires et taxes levées une seule fois	8.273,7
»	Excédents des budgets des exercices 1914, 1915, 1916	294,5
»	Recettes diverses	3.082,1
I. — Budgets ordinaires :		
919,9	Administration civile	»
82,0	Administration générale des finances.	»
1.377,4	Armée	»
418,0	Marine	»
49,9	Colonies.	»
17.605,0	Dette, intérêts, amortissements	»
II. — Budgets extraordinaires :		
114,9	Dépenses résultant de la guerre	»
131.700,7	Dépenses générales de la guerre	»
151,0	Liquidation et reconstitution.	»
5.730,5	Dette de l'Empire	»
882,6	Déficits d'exploitations.	»
<u>159.031,9</u>		<u>21.623,4</u>
Déficit total.		<u>= 137.408,5</u>

¹ Tableau dressé d'après les chiffres publiés dans le *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, novembre 1920.

L'Empire avait réussi à couvrir, au moyen d'emprunts à long terme, environ 70 0/0 de ses dépenses de guerre. Les avances qu'il avait consenties à ses alliés se traduisaient par un excédent de 10 milliards sur les dettes qu'il avait contractées à l'étranger.

Le traité de Brest-Litowsk avec la Russie et le traité de paix signé avec la Roumanie laissaient encore au peuple l'illusion du succès des armes allemandes et permettaient de lui cacher la situation militaire devenue de plus en plus critique.

La capitulation du 11 novembre 1918 et la Révolution amenèrent brusquement la débâcle financière. L'Allemagne n'avait jamais envisagé la possibilité d'une défaite : elle se trouva prise au dépourvu et ne fit rien pour réagir contre les événements.

L'appareil fiscal créé par les lois promulguées en juillet 1918, s'effondra avant même d'avoir été mis en application. On entre, à ce moment, dans une phase nouvelle qui marque une profonde cassure dans l'histoire financière de l'Allemagne et l'éclosion presque spontanée d'un régime fiscal entièrement nouveau.

Dépenses de l'Empire et des Etats confédérés en 1911¹.

(Y compris les contributions matriculaires.)

(En millions de marks)

Empire et principaux Etats	Dépenses ordinaires			Dépenses extraordinaires	Total général
	I perma- nentes	II exception- nelles	I + II totales		
Empire	2.617,6	318,1	2.935,7	217,0	3.152,7
Prusse	3.530,9	214,1	3.745,0	»	3.745,0
Bavière	623,9	7,3	631,2	86,5	717,7
Saxe	390,3	5,1	395,4	22,1	417,5
Wurtemberg	219,6	0,6	220,2	57,2	277,4
Bade	215,9	1,1	217,0	37,6	254,6
Hesse	97,5	0,3	97,8	6,9	104,7
Mecklembourg-Schwer.	44,5	»	44,5	2,1	46,6
Saxe-Weimar	13,0	1,7	14,7	»	14,7
Oldenbourg	32,2	»	32,2	10,4	42,6
Brunswick	29,2	»	29,2	0,7	29,9
Alsace-Lorraine	69,8	1,7	71,5	5,3	76,8
Empire et tous les Etats réunis	8.150,7	573,4	8.724,1	525,3	9.249,4

ANNEXE II

Décomposition des « Ertragsteuern » en Bavière².

(Par 100 marks d'impôts recouvrés.)

Années	Impôt sur la propriété non bâtie	Impôt sur la propriété bâtie	Impôt sur l'industrie	Impôt sur les revenus des capit. mobil.	Impôt sur les salaires
1845-1846	66,8	9,6	12,3	5,6	5,7
1855-1856	70,6	8,5	12,3	5,9	2,8
1865-1866	65,5	9,7	14,9	6,8	3,2
1870	64,1	10,4	14,9	7,3	3,5
1875	58,1	10,6	16,6	9,0	5,7
1880	49,2	15,1	18,3	10,9	6,4
1885	43,9	16,3	20,3	13,2	6,3
1890	39,7	17,2	22,3	13,7	7,2
1895	39,9	18,8	21,8	14,5	7,9
1900	33,2	19,3	23,8	14,9	8,8
1905	25,6	22,7	27,2	15,3	9,2
1906	24,2	22,1	28,4	16,1	9,2
1907	23,8	22,3	27,8	16,4	9,8
1908	22,0	21,1	29,3	16,7	10,8
1909	21,9	21,5	28,4	16,7	11,5
1910	20,8	21,1	29,8	17,4	11,5

¹ Tableau dressé par Eheberg, *Finanzwissenschaft*, édition 1920, d'après les indications fournies par le deuxième « Cahier trimestriel de statistique de l'Empire allemand », année 1914.

² Tableau donné par Carl von Tyszka, *Grundzüge der Finanzwissenschaft*, édition 1920, page 115.

ANNEXE III

Recettes des Pouvoirs publics allemands en 1913¹.

En millions de marks	Empire	Etats	Communes
I. — Impôts directs .			
Contribution militaire	0,8	»	»
Impôt sur les revenus	»	697	651
Impôt complémentaire sur le capital	»	87	»
Impôt sur les propriétés bâties et non bâties	»	62	308
Impôt sur les entreprises industrielles et commerciales	»	17	163
Impôt sur les revenus des capitaux mobiliers	»	14	30
Divers	»	16	98
Total des impôts directs	0,8	893	1.250
II. — Impôts indirects :			
Douanes	890	»	»
Impôt sur le tabac et cigarettes	57	»	»
Impôt sur le sucre	181	»	»
Impôt sur le sel	63	»	»
Impôt sur l'alcool	214	»	»
Impôt sur la bière	172	98	26
Impôt sur les transactions	»	20	45
Divers	53	16	38
Total des impôts indirects	1.630	134	109
III. — Enregistrement, timbre			
Impôt successoral	265	86	2
Impôt sur les plus-values foncières	46	24	»
Impôt sur les plus-values foncières	18	3	17
Total de tous les impôts	1.959,8	1.140	1.378

Revenus nets des propriétés publiques en 1913².

En millions de marks	Empire	Etats	Communes
Domaines (propriétés foncières, forêts, immeubles)	»	204	60
Chemins de fer	31	647	»
Postes, télégraphes, téléphones	105	26	»
Mines et salins	»	44	»
Entreprises industrielles et divers	56	57	54
Total	192	978	114

¹ Tableaux dressés par M. Chlepner : le Nouveau régime fiscal de l'Allemagne, *Revue de l'Institut de Sociologie* (Institut Solvay), tome II, nos 2 et 3, mars et mai 1921.

² D'après les prévisions budgétaires pour les chiffres relatifs à l'Empire, pour ceux relatifs aux Communes d'après la situation de 1907 et pour les Communes d'au moins 10.000 habitants.

Recettes ordinaires de l'Empire et des Etats¹.

(Tableau dressé d'après les prévisions budgétaires de 1913.)

Nature des recettes	Empire		Etats		Total	
	millions de marks	%	millions de marks	%	millions de marks	%
Revenus des entre- prises publiques .	1.049,2	26,22	4.462,6	68,79	5.511,8	52,55
Impôts et droits de douane.	2.326,0	58,12	1.110,3	17,11	3.436,3	32,76
Taxes	20,1	0,50	294,3	4,54	314,4	3,00
Recettes diverses. .	333,4	8,33	305,0	4,70	638,4	6,08
Excédents des années antérieures . . .	273,1	6,83	39,1	0,60	312,2	2,98
Überweisungen . .	»	»	199,0	3,07	199,0	1,90
Vergütungen ¹ . . .	»	»	77,2	1,19	77,2	0,73
	<u>4 001,8</u>	<u>100,00</u>	<u>6.487,5</u>	<u>100,00</u>	<u>10.489,3</u>	<u>100,00</u>

Tableau comparé des impôts et des revenus
des entreprises publiques dans les principaux Etats².

(Tableau dressé d'après les prévisions budgétaires de 1913).

— Millions de marks —

Etats	Revenus des entreprises publiques		Impôts
	bruts	nets	produit brut
Prusse	3.192,1	696,8	525,5
Bavière	477,4	146,3	141,7
Saxe	286,0	59,6	90,9
Württemberg	158,7	47,1	56,8
Duché de Bade	130,8	35,3	57,0
Hesse	63,0	20,8	24,8
Alsace-Lorraine	11,4	4,2	45,2

¹ Les Vergütungen sont des indemnités variables accordées par l'Empire aux Etats comme couverture des frais d'assiette, d'administration et de recouvrement de ses impôts et ordinairement calculées suivant un pourcentage sur le produit brut des impôts.

² Chiffres donnés par Eheberg, *Finanzwissenschaft*, édition 1920, page 70. On en retrouve la confirmation dans *Grundzüge der Finanzwissenschaft*, de Carl von Tyska, 1920, page 42.

Décomposition des impôts communaux en 1912 et 1917.

(D'après les chiffres publiés par le Bureau de Statistique d'Elberfeld.)

ANNEXE V

IMPOTS COMMUNAUX	POUR 106 VILLES ALLEMANDES		POUR 111 VILLES ALLEMANDES		POUR 22 VILLES AU-DESSUS DE 80.000 HABITANTS		POUR 24 VILLES AU-DESSUS DE 80.000 HABITANTS	
	ANNÉE 1912		ANNÉE 1917		ANNÉE 1912		ANNÉE 1917	
	Par 400 marks	Par tête	Par 400 marks	Par tête	Par 400 marks	Par tête	Par 400 marks	Par tête
Impôt sur le revenu . . .	53,31	20,53	60,39	27,33	50,36	20,75	59,79	30,59
Impôt sur la propriété foncière bâtie et non bâtie	25,33	9,76	22,49	10,18	29,02	11,96	24,70	12,64
Impôt sur les entreprises industrielles	12,40	4,78	13,56	6,14	11,41	4,70	12,06	6,17
Impôt sur les concessions municipales	0,29	0,11	0,07	0,03	0,19	0,08	0,05	0,03
Impôt sur les mutations immobilières	4,23	1,63	0,84	0,58	4,95	2,04	0,89	0,45
Impôts sur les plus-values foncières	0,93	0,36	0,33	0,15	0,94	0,39	0,27	0,14
Impôts sur la consommation	1,26	0,49	0,51	0,23	1,09	0,45	0,44	0,22
Impôt sur les chevaux et chiens	0,92	0,36	0,72	0,33	1,08	0,44	0,76	0,39
Impôt de luxe	1,33	0,51	1,09	0,49	0,96	0,40	1,04	0,53
	100,00	38,53	100,00	45,46	100,00	41,21	100,00	51,16

D'après CARL VON TYSZKA, *Grundzüge der Finanzwissenschaft*, édition 1920, p. 308.

ANNEXE VI

Dépenses du budget ordinaire de 1913 à 1919.

(En millions de marks.)							
Années	Adminis- tration civile	Administ. générale des finances	Armée	Marine	Co- lonies	Dette ¹ intérêts amortiss.	Total
1913. . . .	188,6	7,3	1.546,8	450,7	24,5	208,6	2.426,5
1914. . . .	182,1	40,1	648,5	317,4	22,7	442,4	1.653,2
1915. . . .	172,5	6,8	227,0	39,3	21,3	1.318,7	1.785,6
1916. . . .	186,1	4,5	169,8	20,7	2,0	2.590,7	2.973,8
1917. . . .	193,2	27,0	151,6	19,3	1,8	6.500,7	6.893,6
1918. . . .	186,0	3,6	180,5	21,3	2,1	6.752,5	7.146,0
1919 ² . . .	1.042,2	2.305,1	2.325,3	115,6	6,8	8.929,4	14.724,4

¹ Chiffres provisoires.

² Y compris 1.400 millions pour les pensions.

Dépenses du service de la dette de 1913 à 1919.

(En millions de marks.)		
Années	Administration des intérêts	Amortissements
1913.	147,0	61,6
1914.	375,6	66,8
1915.	1.248,1	70,6
1916.	2.518,5	72,2
1917.	4.248,0	2.252,7
1918.	6.430,9	321,6
1919.	8.799,9	129,5

ANNEXE VII

Dépenses du budget extraordinaire de 1913 à 1919.

(En millions de marks.)						
Années	Dépenses résultant de la guerre	Dépenses générales de la guerre	Exécution du traité de paix	Liquidation et reconstitution	Dette de l'Empire	Total
1913. . .	111,4	»	»	»	»	111,4
1914. . .	64,9	6.935,7	»	»	»	7.000,6
1915. . .	13,9	23.908,9	»	»	»	23.922,8
1916. . .	10,1	24.739,3	»	»	17,8	24.767,2
1917. . .	15,0	42.188,4	»	»	2.918,4	45.121,8
1918. . .	11,0	33.928,4	»	151,0	2.794,3	36.884,7
1919 ¹ . .	100,0	24.546,4	17.000	16.190,4	1.844,2	59.681,0

¹ Chiffres provisoires.

(Cf. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, décembre 1920.)

Rendement des impôts extraordinaires de 1913 à 1919¹.

Exercices	Wehr- beitrag	Impôt de guerre de 1916	Surtaxe de 1917 à l'impôt de guerre de 1916	Impôt de guerre de 1918	Impôt de guerre de 1919	Taxe de guerre sur les accroissem. de fortune	Total par exercice
—	—	—	—	—	—	—	—
1913	0,8	»	»	»	»	»	0,8
1914	637,4	»	»	»	»	»	637,4
1915	307,8	»	»	»	»	»	307,8
1916	19,5	38,0	7,6	»	»	»	65,1
1917	10,4	4.035,6	807,1	»	»	»	4.853,1
1918	1,3	659,8	132,0	1.617,2	»	»	2.410,3
1919	0,3	80,8	16,2	1.069,0	7,7	1,8	1.175,8
Total par caté- gorie d'impôts .	977,5	4.814,2	962,9	2.686,2	7,7	1,8	9.450,3

¹ Cf. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée*, décembre 1920.

DEUXIÈME PARTIE

LE NOUVEAU RÉGIME FISCAL

(NOVEMBRE 1918 A MARS 1923)

Chapitre premier. — LE NOUVEAU STATUT FISCAL : RÉGLEMENTATION DES RAPPORTS DE SOUVERAINETÉ ENTRE L'EMPIRE, LES ÉTATS ET LES COMMUNES : I. Les principes fondamentaux du nouveau Statut fiscal ; II. Solution des conflits de législation entre l'Empire, les Etats et les Communes ; III. Règles imposées aux Etats et aux Communes pour l'établissement des impôts qui leur sont réservés ; IV. Participation des Pays et des Communes aux recettes des impôts d'Empire ; V. Procédure relative à l'exercice du droit à répartition et à partage ; voies de recours ; VI. Répartition des charges ; VII. La portée du nouveau Statut fiscal et les projets de réforme de 1923.

Chapitre II. — LE NOUVEAU DROIT BUDGÉTAIRE : I. Les principes nouveaux établis par la Constitution de Weimar (11 août 1919) ; II. La portée pratique des réformes du droit budgétaire : les budgets de l'Allemagne de 1919 à 1923.

Chapitre III. — LA NOUVELLE ORGANISATION DE L'ADMINISTRATION IMPÉRIALE DES FINANCES : I. Les Offices financiers ; II. Les Commissions ; III. Les Offices financiers d'Etat ; IV. Les Tribunaux financiers ; V. La Cour impériale des finances ; VI. Les caractères généraux de la nouvelle organisation administrative.

Chapitre IV. — LE NOUVEAU DROIT FISCAL : RÉGLEMENTATION DES RAPPORTS DU CONTRIBUABLE ET DE L'EMPIRE : I. Le nouveau Code fiscal ; II. Répression de l'évasion fiscale.

Chapitre V. — LES IMPÔTS D'EMPIRE : *Impôts directs* : A. Impôts sur le revenu ; I. Impôt sur le revenu des personnes physiques ; II. Impôt sur les salaires ; III. Impôt sur les Sociétés ; IV. Impôt sur les revenus des capitaux mobiliers. — B. Impôts sur le capital ; V. Impôt de sacrifice à la détresse de l'Empire ; VI. Impôt sur la fortune ; VII. Impôts sur les accroissements de la fortune ; VIII. L'emprunt forcé ; IX. Impôt sur les successions ; X. Impôt sur les plus-values immobilières.

Impôts indirects : A. Impôts sur la circulation : I. Impôt sur les transactions commerciales ; II. Impôts sur la circulation des capitaux ; III. Impôt sur les mutations foncières ; IV. Timbre sur les lettres de change, lettres de voiture et connaissements ; impôt sur les transports des personnes et des marchandises. — B. Impôts sur la consommation : impôts institués depuis 1914 ; impôts existant antérieurement à 1914.

CHAPITRE PREMIER

LE NOUVEAU STATUT FISCAL

(Réglementation des rapports de souveraineté entre l'Empire,
les Etats et les Communes).

- I. Les principes fondamentaux du nouveau Statut fiscal. — II. Solution des conflits de législation entre l'Empire, les Etats et les Communes. — III. Règles imposées aux Etats et Communes pour l'établissement des impôts qui leur sont réservés. — IV. Participation des Etats et des Communes aux recettes des impôts d'Empire. — V. Procédure relative à l'exercice du droit à répartition et à partage. Voies de recours. — VI. Répartition des charges. — VII. La portée du nouveau Statut fiscal et les projets de réforme de 1923.

Les dépenses occasionnées par la guerre et les charges résultant du traité de paix ont fait envisager, dès la cessation des hostilités, la nécessité de réorganiser sur des bases entièrement nouvelles le statut financier qui, jusque-là, délimitait les pouvoirs respectifs de l'Empire, des Etats particuliers et des Communes.

Nous avons vu que le travail de pénible élaboration d'un *modus vivendi* plus moderne entre ces trois éléments de la souveraineté, en matière fiscale n'avait abouti qu'à un résultat à peu près négatif. Les partisans de l'autonomie financière des Etats étaient restés les véritables maîtres du conflit interne qui, depuis 1906, mettait aux prises, les partis politiques.

Au cours des hostilités, les Etats et les Communes ont dû réaliser, par leurs propres moyens, l'équilibre de leur budget. A l'exemple de l'Empire, les Etats ont créé, à côté de leur budget ordinaire, un budget extraordinaire tirant ses recettes des majorations de tarif des impôts préexistants, et surtout d'emprunts con-

tractés auprès des établissements de Crédit et des Caisses de prêt de guerre.

C'est ainsi qu'au mois d'octobre 1914, la Diète de Prusse avait voté, en annexe à la loi de finances, pour l'exercice 1915, un crédit de 1.500 millions de marks, à réaliser sous forme de Bons du Trésor, qui pour la plupart furent placés dans les Banques, les Caisses de prêt, et chez quelques gros capitalistes.

En 1916, le budget prussien prévoyait l'ouverture de crédits portant sur un chiffre de 3 milliards de marks; en 1917, de 5 milliards, à réaliser par un procédé identique. Les autres Etats ont agi de même.

Parmi les impôts, ce furent les taxes frappant la fortune et le revenu, ainsi que les accroissements de fortune, qui fournirent le contingent le plus élevé des recettes fiscales.

Il est résulté de cet état de choses que le Statut ancien ne pouvait permettre, en présence d'une situation aussi embrouillée, de dresser commodément le bilan de l'Allemagne à la cessation des hostilités. Il importait, plus que jamais, de grouper les divers éléments budgétaires, de centraliser les recettes et les dépenses, aussi bien celles des Etats et des Communes, que celles de l'Empire, pour avoir une idée plus nette de la situation.

Il a paru, pour ce motif, nécessaire de réserver à l'Empire le soin de présider désormais aux destinées financières de l'Allemagne.

Le Gouvernement déposa en ce sens, dès 1919, un projet de loi à l'Assemblée nationale, qui fut adopté, après diverses retouches de détail, le 30 mars 1920. Cette loi entra en vigueur le 14 avril, sous le nom de **Landessteuergesetz (loi sur les impôts des Pays)**.

Comparée aux innombrables lois fiscales qui ont été votées depuis l'armistice, la Landessteuergesetz occupe, dans l'œuvre de réforme des finances allemandes, une place de tout premier ordre. Sa portée, au point de vue constitutionnel et politique, nous a incité à lui réserver le premier plan et à nous écarter de l'ordre purement chronologique, dans lequel ont été successivement adoptées par l'Assemblée de Weimar les nouvelles mesures fiscales.

I — LES PRINCIPES FONDAMENTAUX DU NOUVEAU STATUT FISCAL

Le législateur a posé tout d'abord les principes fondamentaux destinés à servir de base pour la délimitation tripartite de la souveraineté en matière fiscale.

Il a entendu avant tout assurer, d'une façon indiscutable, la prédominance des droits de l'Empire, de telle sorte qu'il ne fût plus possible désormais de voir renaître la source des litiges que nous avons déjà exposés au début de cette étude. Aux termes de l'article premier de la *Landessteuergesetz* :

Les Pays¹ et les Communes ou Associations de Communes² sont autorisés à lever des impôts d'après la législation des Pays, tant que ces impôts ne seront pas contraires à la Constitution impériale et aux prescriptions des lois d'Empire, conformes à cette Constitution (Art. 1^{er}).

La souveraineté, en matière fiscale, des Pays doit donc, en principe, prendre place où l'Empire ne s'est pas réservé le droit de réglementation. Mais, que faut-il penser de cette réserve?

Tout d'abord, en ce qui concerne le droit des Communes de lever des impôts, il importe de remarquer que celui-ci n'est pas seu-

¹ Tout le texte cité (p. 97 et suivantes) est une traduction littérale de la loi allemande. Le mot « Pays » (*Land*) a été substitué au mot « Etat » (*Staat*) dans les nouveaux textes législatifs, afin de bien marquer l'état de subordination dans lequel on a entendu placer, au regard de l'Empire, les Etats particuliers jusque-là presque autonomes.

² Par associations de Communes (*Kommunalverbände*), il faut entendre les cercles (*Besirke*), et les districts administratifs (*Kreise*), les associations dites *Zweckverbände* qui poursuivent un but particulier d'intérêt public, pour la réalisation duquel les Communes sont autorisées, en Allemagne, à se grouper. C'est ainsi que les Communes s'associent pour créer ou entretenir des œuvres destinées à propager l'instruction (*Schulgemeinden*). Les associations religieuses et les Chambres de commerce sont exclues de ces groupements, mais, il n'est pas interdit aux associations professionnelles et aux associations de droit public et privé de percevoir, auprès de leurs adhérents, des cotisations fixées d'après le tarif de tel ou tel impôt d'Empire.

Nous ne parlerons ici que des Communes, étant entendu que la *Landessteuergesetz* vise également, dans chaque cas, les associations de Communes.

lement déterminé par le Landessteuergesetz : il se trouve encore subordonné à la législation des Etats particuliers (*Landesrecht*).

En outre, il convient de ne pas s'attacher à la lettre au sens, en apparence libéral, de l'article premier, car, à bien l'examiner, il ressort que, si les Pays et les Communes conservent leur initiative en matière fiscale, celle-ci n'est que de second ordre, étant donné que l'Empire se réserve ici un véritable droit de préférence appelé à restreindre considérablement leur liberté d'action.

Le sacrifice consenti en raison des circonstances exceptionnelles nées de la guerre, au profit de l'Empire, de l'autonomie financière des Etats, se trouve, en effet, confirmé par l'article 2 suivant :

Les droits réservés à l'Empire en matière d'impôts enlèvent la faculté aux Pays et Communes de levée des impôts similaires toutes les fois que la loi n'en dispose pas autrement.

La levée d'impôts complémentaires aux impôts d'Empire n'est permise aux Pays et Communes que si la loi l'autorise expressément.

Corollaire de l'article premier, l'article 2 établit ainsi le caractère *exclusif* du droit impérial : la simple constatation de l'*existence* d'un impôt d'Empire suffit par elle-même à consacrer ce droit sans qu'il y ait lieu de tenir compte s'il résulte expressément ou tacitement d'un texte législatif, et interdit aux Etats et Communes la perception d'impôts similaires.

Cette disposition réduit donc à fort peu de choses le droit d'initiative des Etats et des Communes qui pouvait, à première vue, paraître encore assez large au simple énoncé de l'article premier. Elle répond à une double préoccupation.

a) On a craint tout d'abord que l'établissement d'impôts similaires aux impôts d'Empire puisse avoir pour résultat d'aboutir, au préjudice du contribuable, si ce n'est à une double imposition, tout au moins à une surcharge excessive.

On avait présent à l'esprit l'exemple des impôts communaux dits « complémentaires », qui s'étaient juxtaposés aux impôts d'Etat — sur le revenu notamment — et avaient fini par atteindre, dans certains cas, ainsi que nous l'avons vu, un taux très supérieur à ces derniers.

Par application de l'article 2, l'existence de l'impôt d'Empire sur le revenu interdira donc la perception d'un impôt d'Etat semblable. Il en sera de même pour tous les impôts généraux sur la fortune qui ont été introduits dans la législation d'Empire au cours de ces dernières années. L'institution de l'impôt d'Empire sur les revenus des capitaux mobiliers, le *Kapitalrentensteuer*, a eu pour effet d'entraîner *ipso facto* l'abrogation des impôts de même nature que les Etats percevaient déjà pour leur propre compte.

Par voie de conséquence, l'impôt d'Empire sur le chiffre d'affaires, l'*Umsatzsteuer*, a enlevé aux Communes le droit de percevoir l'impôt sur les magasins, également basé sur le même indice.

L'article 40 de la *Landessteuergesetz* a toutefois réservé exceptionnellement aux Etats et Communes le droit de percevoir un impôt complémentaire sur les mutations immobilières.

Enfin, l'article 2 n'a pas défini d'une façon précise ce qu'il faut entendre par « impôts similaires ». En cas de contestation, ce seront donc des questions de fait sur lesquels l'autorité compétente devra chaque fois se prononcer, en se conformant à la procédure spéciale prévue par la loi que nous examinerons plus loin.

b) Une autre préoccupation du législateur a été, d'autre part, d'éviter que les Etats et les Communes ne viennent concurrencer l'Empire et le privent, en matière fiscale, des sources les plus fécondes de recettes. Aussi, la *Landessteuergesetz* prévoit-elle que :

Les impôts des Pays et Communes, susceptibles de nuire aux impôts d'Empire, ne peuvent être levés toutes les fois qu'ils se trouvent en opposition avec les intérêts propres de l'Empire. (Art. 3.)

La règle est donc plus restrictive encore que la précédente, puisqu'elle interdit aux Pays et Communes non seulement la levée d'impôts « similaires », mais encore de tous impôts dont les recettes seraient susceptibles de nuire au bon rendement des impôts d'Empire¹. Mais il convient de remarquer que cette interdiction n'entraîne pas directement la nullité des prescriptions des Pays ou des

¹ Cette interdiction est d'ailleurs conforme à l'article 11 de la Constitution Impériale.

Communes : elle constitue seulement le principe fondamental dont les Administrations impériales devront s'inspirer. En cas de contestation, le Conseil d'Empire (*Reichsrat*) tranchera le conflit (article 6, alinéa 2). En d'autres termes, il s'agit, en l'espèce, d'une nullité *relative* et non d'une nullité *absolue*¹.

Aussi, la *Landessteuergesetz* a-t-elle prévu les conflits de législation qui pourraient surgir entre l'Empire et les Pays ou Communes, et décidé qu'il y aurait lieu d'abroger certains impôts susceptibles de nuire à ceux de l'Empire :

Les prescriptions fiscales des Pays et des Communes qui portent atteinte à celles contenues à l'article 3 doivent être abrogées ou modifiées comme il convient, de telle sorte qu'aucun conflit ne puisse subsister qui soit capable de nuire aux intérêts de l'Empire. (Art. 4.)

Il s'agit donc bien d'une *obligation* pour les Pays et Communes. L'Empire peut, au surplus, de son propre chef, provoquer, à toute époque, l'abrogation ou la modification, et les Etats et Communes sont tenus de s'incliner. L'exercice du droit impérial n'est d'ailleurs soumis à aucune condition de délai, et le Ministre des finances pourra en user librement s'il estime qu'il y a eu empiètement.

De plus l'obligation d'abroger ou de modifier s'étend à toutes les prescriptions qui sont de nature à nuire aux intérêts de l'Empire. Peu importe donc que ces dernières aient été établies avant ou après l'entrée en vigueur de la *Landessteuergesetz*. **Le droit impérial prime le droit des Etats à toute époque.**

Toujours avec le souci évident d'éviter des conflits, la loi a édicté, enfin, une dernière mesure de précaution, en soumettant, à l'approbation préalable du Ministre impérial des finances, toutes les ordonnances fiscales nouvelles que les Communes auront à l'avenir l'intention de mettre en application :

Toutes nouvelles ordonnances fiscales des Communes doivent être soumises, par les Offices financiers d'Etat (*Landesfinanzämter*) compétents, au Ministre impérial des finances ou aux Administrations impériales désignées par ce dernier.

¹ Voir plus loin, VII, les interprétations différentes données, sur le sens de cet article, par le Reichsrat et le gouvernement d'Empire.

Le Ministre impérial des finances, ou les Administrations désignées par lui, peuvent interjeter appel pendant le délai d'un mois, toutes les fois que les ordonnances ne seront pas compatibles avec les règles légales de l'Empire ou seront susceptibles de nuire aux recettes de l'Empire et de s'opposer aux intérêts prédominants des finances impériales (Art. 5)

Par nouvelles ordonnances fiscales, il faut entendre celles qui sont entrées en vigueur après la promulgation de la *Landessteuergesetz*, c'est-à-dire, après le 30 mars 1920.

Quant au terme « ordonnance » il s'applique, quelles que soient leurs formes, à toutes les prescriptions relatives aux impôts des Etats, des Communes et associations de Communes, qui posent les principes d'après lesquels les impôts, les taxes, ou toutes contributions ayant un caractère public, peuvent être levés.

Le silence observé par l'Administration impériale, pendant le délai imparti, équivaudra à un désistement tacite : les Communes seront alors en droit de promulguer et de publier les ordonnances rentrant dans le cadre de celles qui sont visées par l'article 5.

Quant à l'appel lui-même, celui-ci est suspensif.

II. — SOLUTION DES CONFLITS DE LÉGISLATION ENTRE L'EMPIRE, LES ÉTATS ET LES COMMUNES

La solution des conflits de législation entre l'Empire, les Etats et les Communes, est réglementée par l'article 6 :

Au cas où des divergences d'opinion viendraient à se manifester entre le Ministre impérial des finances et le Gouvernement d'un Pays, sur la question de savoir si une disposition législative du Pays est incompatible avec les dispositions législatives de l'Empire, c'est la Cour impériale des finances (*Reichsfinanzhof*¹) qui tranchera le différend sur requête du Ministre impérial des finances ou du Gouvernement du Pays.

Sera compétent, le grand Sénat¹, en séance plénière, tel qu'il est

¹ On retrouvera plus loin, en détail, la composition de ces organes administratifs, de même que les dispositions de l'ordonnance d'Empire du 13 décembre 1919 (chapitres III et IV).

institué suivant les dispositions de la Reichsabgabenordnung du 13 décembre 1919 (Art. 46, Art. 2, alinéa 1).

Sur la question de savoir si les impôts des Pays ou Communes sont susceptibles de nuire aux recettes fiscales de l'Empire, ou d'être en opposition avec les intérêts supérieurs de l'Empire, c'est le Conseil de l'Empire (Reichsrat) qui tranchera le conflit, à la requête du Ministre impérial des finances ou du Gouvernement du Pays (Art. 6.).

L'article 6 vise aussi bien les dispositions législatives prises par les Pays que celles prises par les Communes. On cherchera tout d'abord un terrain d'entente, et ce n'est qu'au cas où le désaccord viendrait à persister, que la Cour impériale des finances serait appelée à se prononcer.

Les Communes passeront par l'intermédiaire du Gouvernement de leur Pays pour soutenir, en appel, leurs prétentions devant la juridiction suprême, et discuter préalablement avec le Ministre impérial des finances.

Bien que seuls le Ministre impérial des finances et le Gouvernement du Pays soient considérés comme partie au procès, les Communes conservent néanmoins la faculté de présenter leurs observations devant la Cour, si celle-ci le juge utile.

Enfin, c'est la législation du Pays qui décidera si les Communes ont le droit de s'opposer à un empiètement du Gouvernement de leur propre Pays.

III. — RÈGLES IMPOSÉES AUX ÉTATS ET COMMUNES POUR L'ÉTABLISSEMENT DES IMPÔTS QUI LEUR SONT RÉSERVÉS

Nous venons de voir quels sont les principes fondamentaux du nouveau Statut fiscal : ceux-ci s'attachent soigneusement à éviter tout empiètement de la législation fiscale des Etats et Communes au détriment de législation de l'Empire.

La loi a également tracé des directives aux Etats et aux Communes pour l'établissement de leurs impôts particuliers, qui portent un coup décisif à leur autonomie :

Les Pays et Communes doivent, avant de faire appel aux

subsidés de l'Empire, utiliser leurs sources propres de recettes (impôts spéciaux qui leur sont réservés, et revenus de leurs entreprises, par exemple : revenus des forêts, recettes provenant des régies communales, etc.).

C'est seulement dans les limites de besoins budgétaires indiscutablement justifiés que l'Empire viendra à leur aide :

Les Pays et Communes doivent utiliser des impôts permanents, proportionnés à leurs dépenses (Art. 7.)

Etant donnée la situation financière actuelle du Reich, cette disposition peut paraître pour le moins superflue, car il n'est pas à prévoir, de longtemps, que les Etats ou les Communes puissent dresser des budgets laissant ressortir des excédents en fin d'exercice, ou même s'équilibrant.

Il faut voir là une simple mesure de précaution prise pour l'avenir et destinée, pour le présent, à rappeler que désormais les Etats et les Communes sont placés sous la tutelle de l'Empire.

Les Communes devront notamment tirer leurs recettes des impôts suivants, classés par ordre de préférence : impôts sur la fortune immobilière et sur les entreprises commerciales et industrielles (article 8 de la Landessteuergesetz) — impôts sur les plaisirs (article 12) — impôts dont la perception leur est permise aux termes des articles 2 et 3 que nous venons d'examiner — impôts complémentaires à l'impôt d'Empire sur les transactions immobilières (article 40) — impôts sur le minimum, considéré comme nécessaire à l'existence et affranchi comme tel des impôts d'Empire (articles 30 et suivants) — impôts sur les plus-values (loi du 14 février 1911) — taxe sur les chiens (loi du 14 août 1910)...

Le Ministre impérial des finances concluait par une formule paradoxale, en déclarant à l'Assemblée nationale que l'Empire reconnaissait aux Etats et Communes un droit non limité de découvrir de nouveaux impôts. Il ne leur reste, en effet, presque aucuns droits dans le domaine fiscal.

1° IMPÔTS SUR LA PROPRIÉTÉ FONCIÈRE ET SUR LES ENTREPRISES INDUSTRIELLES

(GRUNDVERMÖGENSTEUERN-GEWERBESTEUERN)

Les Pays peuvent lever des impôts :

- a) Sur la propriété foncière.
- b) Sur les entreprises industrielles.

Ces impôts peuvent prendre en considération, comme base d'assiette, la valeur, le rendement, la capacité productive, ou l'étendue de la propriété foncière ou des entreprises industrielles.

Les Pays peuvent abandonner, en totalité ou en partie, les impôts sur les produits (Ertragsteuern) aux Communes et associations de Communes (Art. 8).

Sur ce point, rien n'est donc changé au régime antérieurement en vigueur, puisque les Etats et les Communes pouvaient déjà librement lever des impôts réels. Seulement, le législateur a entendu spécifier que, à l'avenir, ces impôts constitueront le principal élément de leurs recettes fiscales et que leurs tarifs devront par suite être établis en conséquence.

Le choix des modes d'assiette correspond aux principes qui avaient été à peu près généralement adoptés dans la législation particulière des Etats. Le rendement nous l'avons vu, était le principal indice, de là le terme général d'Ertragsteuern (impôts sur les produits). Mais, fréquemment d'autres indices avaient été choisis : l'impôt réel se trouva souvent être évalué d'après l'étendue et la nature des entreprises. Ce dernier système avait même tendu à devenir la règle toutes les fois que le produit n'apparaissait pas comme un élément nettement apparent.

Les modes d'assiette sont donc, après comme avant, laissés à l'appréciation des Pays, mais sous réserve que :

Les impôts sur les produits ne devront pas s'adresser aux mêmes sources que les impôts sur le revenu ; les bases de l'assiette ne devront pas reposer sur les considérations relatives aux facultés contributives de la personne (Art. 9).

On retrouve toujours ici cette préoccupation constante d'éviter que, par des voies détournées, les Pays et Communes n'arrivent à concurrencer l'Empire en matière fiscale.

Seul, en définitive, l'impôt sur les entreprises industrielles pourra désormais être assis sur des indices se rapportant à la personne du dirigeant de l'entreprise, c'est-à-dire sur son état de fortune, sa situation de famille, etc.

On avait envisagé la fixation de tarifs maxima, mais le projet fut repoussé après un long débat par l'Assemblée nationale : on a considéré que ces maxima devraient être laissés à l'appréciation du Pays seul.

Enfin, nous avons vu précédemment que dans quelques pays, en Bavière par exemple, les impôts réels étaient, jusqu'à ce jour, levés par l'Etat lui-même ; dans d'autres, en Prusse notamment, par les Communes seules ; dans d'autres enfin, simultanément par l'Etat et les Communes. On discuta à l'Assemblée une résolution qui tendait à obliger les Pays à réserver, tout au moins pour partie, les impôts réels aux Communes.

Le Gouvernement se montra hostile à cette proposition et déclara, comme allant de soi, que cette question ne devait même pas faire l'objet d'une discussion et que les Communes auraient le droit de recevoir une quote-part sur les rentrées provenant de cette catégorie d'impôts.

Il en est finalement résulté que les modes et l'importance de la participation des Communes ont été laissés à l'appréciation souveraine de la législation de chaque Pays, et que les Communes se trouvent, de ce fait, actuellement sous la dépendance étroite des Etats.

Détermination du lieu de la matière imposable et solution des litiges relatifs à la répartition de l'impôt. — La Landessteuergesetz a minutieusement réglementé les questions touchant aux modes de détermination de la matière imposable et de la répartition entre les Pays et Communes du produit des impôts sur la propriété foncière et les entreprises industrielles :

Les impôts sur la propriété foncière et sur les entreprises industrielles ne doivent être levés que dans le Pays, sur le territoire duquel se trouve

situé, la propriété foncière, ou le siège de l'entreprise ou un domicile d'entreprise établi en permanence en vue de l'exploitation.

Par siège d'entreprise, il faut entendre tout établissement local ou toute installation qui sert, d'une façon permanente, à l'exploitation d'une entreprise.

Indépendamment du siège principal d'une entreprise, sont considérés comme domiciles d'entreprise : les établissements qui constituent une des branches de l'entreprise, ceux qui sont chargés de la fabrication, les magasins de vente et d'achat, les comptoirs ou les domiciles commerciaux particuliers affectés à l'exploitation de l'industrie, soit par le patron lui-même, par son associé, ses mandataires, ou tous autres représentants accrédités d'une façon permanente.

Sont également considérés comme domiciles d'entreprise : les chantiers installés par les entreprises de construction pour une durée de plus de douze mois.

Si une entreprise industrielle à plusieurs domiciles situés sur le territoire de plusieurs Pays, la contribution à lever dans chaque Pays ne devra être perçue que pour la part proportionnelle occupée par l'entreprise.

L'entreprise industrielle qui n'a pas de siège fixe ne doit être imposée que dans le Pays où l'entreprise arrive, ou doit arriver, au stade final de son exploitation (Art. 10).

Ces dispositions se comprennent d'elles-mêmes : on a voulu éviter que le propriétaire d'un domaine foncier, ou d'une entreprise industrielle située à cheval, par exemple, sur le territoire de la Bavière et du Wurtemberg, ne soit imposé à la fois dans l'un et l'autre de ces deux Etats, pour la totalité de son domaine ou de son entreprise.

La Landessteuergesetz abroge sur ce point la loi dite *Doppelsteuergesetz*, du 22 mars 1909, dont l'objet était analogue : éviter au contribuable une double imposition, pour une même matière imposable.

Les prescriptions tracées par l'article 10 s'appliquent non seulement entre Pays, mais encore aux Communes, quand ces dernières appartiennent à des Pays différents. C'est seulement dans le cas où une double imposition pourrait être appliquée au contribuable par des Communes différentes ressortissant d'un même Pays, que le litige soulevé sera tranché par la législation particulière du Pays, et non par la Landessteuergesetz.

La solution des litiges pouvant résulter de la répartition de la cote imposable entre Pays et Communes est obtenue en se conformant aux prescriptions suivantes :

Si un contribuable se trouve assujetti à la fois dans plusieurs Pays ou Communes à des impôts identiques, pour une même matière imposable, il peut adresser une requête à fin de répartition. La requête doit être présentée, dans le délai d'un mois après l'établissement du rôle de la deuxième assiette, ou de toute assiette établie postérieurement à la deuxième, à l'une des Administrations compétentes. L'Office financier d'Etat (*Landesfinanzamt*) dans le ressort duquel est située l'Administration intéressée se prononce sur la requête.

Quand les Administrations chargées de l'assiette appartiennent au ressort d'Offices financiers différents, le Ministre impérial des finances désigne l'Office compétent.

Dans l'arrêt rendu par l'Office financier d'Etat, un plan de répartition doit être dressé toutes les fois que la contribution porte sur une matière imposable située dans le ressort de plusieurs Pays. L'intéressé pourra interjeter appel du jugement auprès de la Cour impériale des finances, dans le délai de deux semaines, suivant la procédure d'appel décrite par la *Reichsabgabenordnung*.

Les décisions de l'Office financier et de la Cour impériale des finances peuvent en outre déclarer nulles et non avenues aussi bien les dispositions déjà entrées en vigueur, relatives à l'assiette de l'impôt, que les dispositions prises en vue de l'assiette future (Art. 11).

Il y a lieu de noter que cette procédure est complètement distincte de la procédure courante qui permet au contribuable, en tout état de cause, de contester les exigences du fisc, au sujet de telle ou telle contribution particulière mise à sa charge¹.

¹ C'est la *Reichsabgabenordnung* (ordonnance fiscale du 13 décembre 1919), qui détermine, d'une façon générale, les moyens de droit mis à la disposition du contribuable pour combattre les prétentions de l'Administration en matière d'impôts.

2^o IMPÔTS SUR LES PLAISIRS

(VERGNÜGENSTEUERN)

Nous venons de voir que la Landessteuergesetz a réservé aux Pays les impôts sur la propriété foncière et sur les entreprises industrielles, et que, à titre exceptionnel seulement, les Communes pourront lever de tels impôts, si les Pays consentent à leur laisser cette faculté.

Il est une autre catégorie de contributions qui sont par contre plus spécialement réservées aux Communes, ce sont les impôts sur les plaisirs (Vergnügensteuern)⁴.

Les Communes sont tenues d'établir un impôt sur les plaisirs si l'Association de Communes où le Pays, dont dépend la Commune, n'a pas déjà introduit un tel impôt (Art. 12).

Une seule réserve est donc apportée à l'obligation imposée aux Communes : il ne faut pas que l'association de Communes ou le

⁴ L'impôt sur les plaisirs n'est pas une nouveauté en Allemagne, mais il a pris une importance particulière depuis la guerre. La population allemande a manifesté, après la cessation des hostilités, une tendance marquée à s'adonner exagérément aux plaisirs, et souvent sans la moindre retenue. Les grandes villes, Berlin principalement, ont offert, après la Révolution, le spectacle d'un étrange relâchement des mœurs, alors que le pays se trouvait dans une situation des plus critiques.

Il y a lieu de penser que les privations, endurées au cours de la guerre, sont une cause directe de cet état d'esprit qui a causé d'ailleurs une impression très profonde dans certains milieux allemands. Divers députés se sont vivement élevés, lors de la discussion en 1921 du projet d'un emprunt forcé, contre l'introduction d'impôts nouveaux, tant que l'on n'aurait pas imposé les gens qui offrent un spectacle si peu digne et susceptible, disaient-ils, de jeter à l'étranger un discrédit des plus regrettables sur le peuple allemand. Dans la catégorie des impôts sur les plaisirs rentrent, par exemple, les taxes sur les spectacles, les dancings, les établissements de nuit, les expositions, etc. Ces impôts sont perçus, soit sous forme de taxes sur les cartes d'entrée, sur les recettes des établissements, soit d'après la superficie occupée dans le cas où l'entrée est gratuite.

Dans certaines villes, on a même récemment introduit un impôt sur les noctambules, qui se perçoit dans les restaurants de nuit, suivant un tarif variable selon l'heure.

Pays ait déjà introduit dans sa législation, l'impôt sur les plaisirs. Il en résulte que l'obligation ne prendra naissance pour les Communes qu'à dater du jour où le Pays, ou l'association de Communes, viendrait à décréter, pour ce qui les concerne, la suppression de cet impôt.

Un premier projet soumis à l'Assemblée nationale tendait à donner seulement le *droit* aux Communes d'établir un impôt sur les plaisirs. Un deuxième prévoyait que les Pays auraient la *faculté* de relever les petites Communes de l'obligation résultant de l'article 12. L'un et l'autre furent rejetés, afin de bien marquer, semble-t-il, le désir de refréner la vague de débauche qui semblait dans les villes gagner toutes les classes de la Société, et menaçait à l'époque d'atteindre les plus petites localités.

L'impôt sur les plaisirs doit donc être obligatoirement levé, sous la réserve que nous avons indiquée, dans chaque Commune, alors même qu'il serait à prévoir que son rendement serait insignifiant.

C'est au Reichsrat qu'est dévolu le soin de réglementer toutes les questions que peut soulever l'application de l'impôt.

Le Reichsrat reçoit le pouvoir de décréter des prescriptions relatives à l'impôt sur les plaisirs, quant aux modes de détermination de l'obligation fiscale et à son étendue, à la réglementation des tarifs, et aux pouvoirs fiscaux des Communes en cette matière. Les décisions du Reichsrat auront force d'ordonnances fiscales dans les Communes, lorsque celles-ci, avec l'assentiment du Gouvernement du Pays, ou des Administrations désignées par ce dernier, n'auront pas publié d'ordonnances fiscales particulières rentrant dans le cadre des décisions prévues par le Reichsrat.

Les ordonnances fiscales des communes qui seront en vigueur à l'époque de la promulgation des prescriptions du Reichsrat devront, pour être valables, faire l'objet d'un nouveau décret rendu par les autorités communales et les Administrations chargées de la surveillance (*Aufsichtsbehörden*) sinon elles seront abrogées dans le délai de trois mois (Art. 13).

Ce pouvoir de surveillance, conféré au Conseil d'Empire, a pour but d'assurer, une fois pour toutes, l'introduction générale de l'impôt sur les plaisirs, d'appliquer une certaine proportionnalité dans leurs tarifs, et d'apporter également des atténuations à la règle, dans

certain cas d'espèce, lorsqu'on se trouvera en présence de difficultés d'ordre local, ou lorsque des intérêts particuliers seront en jeu.

Par application de l'article ci-dessus, il a été nécessaire de soumettre dans le délai de trois mois, à une nouvelle délibération des autorités communales toutes les ordonnances spéciales que les Communes avaient publiées jusqu'alors, et qui étaient en vigueur à la date du 1^{er} avril 1920. Ce travail de réfection a eu pour but d'assurer l'unité de la législation fiscale, puisque les Communes ont été contraintes de s'inspirer des directives tracées par le Conseil d'Empire.

Enfin, la Landessteuergesetz a spécifié que :

Les Pays doivent veiller à ce que les prescriptions relatives à l'assiette et à la perception de leurs impôts et des impôts communaux soient établies en conformité avec les règles posées par la Reichsabgabenordnung (Art. 14).

Pour l'organisation des impôts particuliers des Pays et des impôts communaux, les Pays et Communes conservent donc leur autonomie et leur administration propre. Mais, pour la procédure, ils sont astreints à se conformer à des règles uniformes; afin d'éviter que la législation ne soit disparate, et que les contribuables ne soient pas assez, ou trop imposés, comme cela se produisait sous l'ancien régime.

Le législateur a voulu, en un mot, que les lois fiscales des Etats et des Communes soient calquées sur celles de l'Empire. Ce système présente d'ailleurs un avantage d'ordre pratique incontestable : il facilite les travaux d'assiette et de perception des impôts, et les rend moins onéreux. Il aide, en outre, aux administrations impériales à recueillir, auprès des Etats particuliers, des renseignements utiles pour l'établissement des impôts d'Empire.

3° IMPÔTS COMPLÉMENTAIRES AUX IMPÔTS D'EMPIRE

La Landessteuergesetz présente une particularité qui mérite d'être mentionnée : l'article 15 reconnaît aux sociétés religieuses le droit de lever des impôts complémentaires aux impôts d'Empire, au lieu et place des impôts d'Etat et communaux précédemment déjà établis à leur profit. Ces impôts sont destinés à subvenir à l'entretien des membres du clergé et du personnel des églises, non

affectés d'une façon permanente au service de l'Empire, aux pensions à servir à leurs veuves et à leurs orphelins.

C'est là une brèche toute exceptionnelle faite à la règle fondamentale d'après laquelle **ne peuvent et ne doivent plus être levés d'impôts complémentaires aux impôts d'Empire, sauf en ce qui concerne l'impôt sur les transactions immobilières.**

Il appartient à chaque Etat particulier de réglementer, comme il l'entend, la faculté laissée au clergé de lever des impôts d'Eglise. L'article 15 a entendu seulement déclarer que les Etats ne sauraient profiter des nouvelles dispositions fiscales pour retirer aux membres du clergé le droit de recourir à l'impôt¹.

IV. — PARTICIPATION DES PAYS ET DES COMMUNES AUX RECETTES DES IMPOTS D'EMPIRE

Comme compensation au retrait de leur autonomie fiscale, la Landessteuergesetz accorde aux Etats particuliers et aux Communes le droit de participer aux recettes provenant des impôts d'Empire.

Ce droit est reconnu par l'article 16, qui fait nettement ressortir le caractère de concession sous lequel le législateur a voulu le présenter :

¹ Le droit réservé aux Sociétés religieuses se trouve d'ailleurs confirmé par les articles 137 et 138, de la Constitution de Weimar :

« Article 137. — Les confessions religieuses, qui sont des corporations du droit public, sont autorisées à prélever des impôts sur la base des rôles civils d'impôts conformément aux dispositions légales du Pays. Sont assimilées aux confessions religieuses, les associations qui se proposent comme tâche la poursuite en commun d'idéals philosophiques. Si l'exécution de ces dispositions exige une réglementation ultérieure, cette réglementation incombera à la législation du Pays. »

« Article 138. — Les subventions de l'Etat allouées aux confessions religieuses en vertu d'une loi, d'une convention ou de titres juridiques particuliers, sont rachetées, conformément aux dispositions édictées par la législation du Pays. Le Reich établit les règles fondamentales à cet effet. La propriété et les autres droits des confessions et associations religieuses sur leurs établissements destinés au service du culte ou à des buts d'enseignement et de bienfaisance, sur les fondations et autres biens, sont garantis. »

La loi impériale décide si, et dans quelle proportion, les Etats doivent participer aux recettes provenant des impôts d'Empire.

La quote-part des Communes aux participations servies sur les recettes des impôts d'Empire est déterminée par la législation de chaque Pays (Art. 16).

Le droit de participation prévu par la Landessteuergesetz vise uniquement les impôts d'Empire établis sur :

1° Le revenu des personnes physiques (*Einkommensteuer*) et le revenu des Sociétés (*Körperschaftsteuer*).

2° Les successions (*Erbschaftsteuer*).

3° Les transactions immobilières (*Grunderwerbsteuer*).

4° Les transactions commerciales (*Umsatzsteuer*).

Le droit de participation a été étendu récemment à deux impôts d'Empire par deux lois, en date du 8 avril 1922.

5° L'impôt sur les véhicules à moteur (*Kraftfahrzeugssteuer*).

6° L'impôt sur les paris aux courses (*Rennwettsteuer*).

Il y a lieu d'examiner successivement les modalités de ce partage et les questions d'ordre pratique qu'il soulève.

1° PARTICIPATION A L'IMPOT D'EMPIRE SUR LE REVENU

DES PERSONNES PHYSIQUES ET DES SOCIÉTÉS

Les Pays et les Communes recevront les deux tiers du produit de l'impôt d'Empire sur le revenu des personnes physiques et sur le revenu des Sociétés (Art. 17).

Le Gouvernement avait primitivement proposé que la répartition fût graduée suivant l'importance des recettes fiscales, avec une participation pour les Pays allant jusqu'à 90 % pour les petits revenus, et seulement jusqu'à 30 % pour les revenus supérieurs.

La Commission fiscale avait fait remarquer que ce système ne serait pas équitable : certains Etats, où les petits revenus sont la majorité (Bavière, par exemple), auraient reçus un pourcentage particulièrement élevé, 66 % environ, tandis que d'autres auraient été loin d'atteindre ce chiffre. On a donc préféré prendre une base fixe et uniforme pour tous les Etats, et c'est la proportion des deux tiers qui a été admise. Mais, il y a lieu de remarquer, en ce qui concerne

les pourcentages adoptés, non pas seulement à l'égard de l'impôt sur le revenu, mais des autres catégories d'impôts d'Empire sur lesquels les Etats et Communes sont appelés par la loi à bénéficier d'une répartition, que la Landessteuergesetz ne consacre pas une règle immuable. Sur ce point particulier, elle a voulu réaliser un essai seulement : c'est au législateur qu'il appartiendra, en 1923, de se prononcer définitivement en présence des résultats obtenus. On ne pouvait, dès 1920, prévoir les répercussions que le régime nouveau pourrait entraîner dans l'avenir sur la situation des finances, aussi bien de l'Empire que des Etats et des Communes¹.

Ce caractère provisoire, attaché à l'article 17 et aux suivants, ne devait, par contre, nullement s'étendre aux dispositions précédentes, qui consacrent des principes d'ordre constitutionnel sur lesquels l'Assemblée avait marqué très impérativement son intention de ne pas revenir. Nous verrons cependant que le statut fiscal vient tout récemment d'être remis en discussion.

Il reste à savoir à quel chiffre doit-être appliqué le pourcentage légal des deux tiers. On s'est écarté ici de la méthode dont on avait fait usage précédemment pour déterminer le quantum des contributions matriculaires mise à la charge de chaque Etat. Autrement dit, ce n'est pas le chiffre de la population de l'Etat, qui doit servir de base. On a préféré un système plus juste, mais entraînant souvent des difficultés nombreuses d'ordre pratique : on a décidé que la répartition serait calculée, pour chaque Etat et Commune, sur le montant des recettes qui proviennent de l'impôt d'Empire appliqué à la matière imposable située sur le territoire de l'Etat ou de la Commune.

C'est le sens qu'il faut attacher à l'article 18 :

Le droit des Pays et Communes de participer aux impôts d'Empire se déterminera d'après le lieu d'origine, qui servira également de mesure pour la participation des Communes à la part qui leur est réservée par l'Etat (Land).

¹ Une nouvelle loi dite de « compensation » est actuellement en discussion ; le 17 novembre 1922, le Reichsrat s'est prononcé en faveur de son adoption. Les grandes lignes en sont indiquées à la fin du présent chapitre.

Ce texte impose une règle fondamentale aux Etats pour le mode de détermination de la répartition qu'ils ristourneront aux Communes.

La nouvelle législation fiscale tend, comme on le voit, à réaliser l'unité des principes jusque dans les moindres détails, et la pénétration du Reich dans l'organisation des Pays est désormais appelée à resserrer considérablement les liens qui unissaient peu étroitement, sous l'ancien régime, les Etats particuliers à l'Empire.

Le droit pour les Communes de bénéficier d'une quote-part sur la ristourne effectuée par l'Empire au Pays est défini de la façon suivante :

Les Pays ont l'obligation de réserver aux Communes une quote-part de la répartition qui leur est servie en se conformant aux règles fondamentales ci-après (Art. 19).

Le droit à participation des Communes s'étend sur le montant de impôts acquittés par :

1° Les personnes qui ont un domicile dans le ressort de la Commune, domicile défini par l'article 62 de la Reichsabgabenordnung¹.

2° Les personnes qui, sans avoir leur domicile dans la Commune, y sont propriétaires de biens fonciers, ou y possèdent des sièges commerciaux ou industriels — y compris les ouvrages des entreprises minières — y exercent le commerce ou l'industrie, ou une industrie minière (à l'exception des actionnaires) en considération du revenu qui est tiré de l'exercice de ces professions et dont la source provient du territoire de la Commune.

3° Les personnes autres que les personnes physiques qui possèdent dans la Commune des biens fonciers, des sièges commerciaux ou industriels — y compris des ouvrages miniers ou industriels, — ou y exercent le commerce ou l'industrie — y compris les entreprises minières, — en considération du revenu dont la source est située sur le territoire de la Commune.

¹ La définition du domicile donnée par l'article 62 de la Reichsabgabenordnung est la suivante :

« Possède un domicile au sens de la loi fiscale : toute personne qui a une habitation dans un lieu déterminé, et a l'intention de la conserver. Ont un « domicile de service », les personnes qui remplissent une fonction publique ou toute personne employée, d'une façon permanente, à un service public. Le domicile de service est déterminé par le lieu où s'effectue l'exercice de l'emploi. »

Sur tous autres revenus des personnes non physiques, qui viendraient à être soumis à l'impôt d'Empire, les Communes auront le droit de participation au montant de l'impôt qui sera perçu au lieu de l'assiette (Art. 20).

Ces prescriptions correspondent, dans leurs grandes lignes, aux dispositions qui étaient prévues en Prusse par la Kommunalabgabengesetz. Il ressort de l'article 20 que : pour les personnes physiques, le lieu d'origine propre à déterminer, pour chaque Commune, l'ouverture du droit à participation, sera le domicile, à côté du lieu d'imposition ; pour les personnes morales, ce sera au contraire le lieu d'imposition qui sera déterminant.

Le droit à une participation n'existe, pour ce qui concerne les revenus provenant de l'industrie et du commerce, que pour les Communes dans lesquelles se trouve situé un siège d'entreprise tel que le définit l'article 10.

Les exploitations de chemins de fer donnent un droit à participation pour celles des Communes sur la circonscription desquelles se trouve le siège de l'administration ou d'un bureau administratif, d'une station, ou un siège permanent d'exploitation ou de construction, ou n'importe quelle installation industrielle...

Les prescriptions relatives à l'exploitation des chemins de fer trouvent leur application pour les entreprises d'Etat de transport par eau, avec cette seule différence que, au lieu de la station, c'est le bureau de perception des péages dont il y a lieu de tenir compte (Art. 21).

La portée de ces dispositions se trouve considérablement réduite depuis le rachat par l'Empire des chemins de fer et des transports par eau : il n'y a plus, en effet, à considérer que des administrations d'Empire (en Bavière, seules quelques entreprises de transport par eau de faible importance n'ont pas été transmises à l'Empire).

En résumé, le droit à participation peut naître à la fois du lieu du domicile et du lieu d'imposition souvent distincts. Les conflits entre deux Communes, en droit de prétendre l'une et l'autre à bénéficier de la participation, ont été prévus et solutionnés par la loi :

Si les Communes tiennent leur droit de participation à la fois du domicile de l'entreprise et du lieu d'imposition, la participation est déterminée

d'après le rapport existant entre le revenu imposable — provenant de la propriété foncière et de l'entreprise industrielle — et l'ensemble du revenu.

La Commune où se trouve le domicile conserve au moins un quart de la participation.

Les Pays pourront décider que la division de la répartition cessera, et que le droit à participation de la Commune du lieu d'imposition reviendra à la Commune du lieu du domicile, si la cote de la contribution sur le revenu, qui constitue la base même du droit à participation de la Commune du lieu d'imposition, n'atteint pas un minimum déterminé (Art. 22).

Indépendamment du cas qui vient d'être signalé, d'autres sources de conflits peuvent encore naître de l'existence simultanée de plusieurs domiciles ou de plusieurs lieux d'imposition.

Cette situation a été également envisagée :

En cas de pluralité de domiciles, la participation communale se divisera entre les Communes des divers domiciles d'après la durée du séjour.

Le séjour sera assimilé au domicile toutes les fois qu'au cours d'une année fiscale sa durée aura dépassé trois mois (Art. 23).

Il y aura cependant des cas d'espèce parfois difficiles à trancher : par exemple, une personne pourra avoir un domicile de service dans une Commune et un domicile effectif dans une autre Commune. Dans telle autre circonstance, un fonctionnaire pourra avoir sa résidence officielle dans un Etat et son domicile dans un autre Etat voisin.

Dans tous les cas de cette nature, un accord devra se faire entre Pays et Communes. Si le conflit ne peut se régler à l'amiable, il appartiendra aux tribunaux financiers de se prononcer.

L'article 24 a enfin visé le cas où il y aurait simultanément plusieurs lieux d'impositions :

Si une entreprise industrielle ou minière s'étend à la fois sur des circonscriptions communales différentes, la répartition de la participation communale s'effectuera de telle sorte que la Commune dans laquelle, en fin de compte, s'exerce la direction générale de l'entreprise, reçoive le dixième de la somme à répartir. Pour le surplus, la répartition se réglera :

1° Pour les entreprises d'assurances, Banques, Sociétés de crédit et Sociétés commerciales, d'après la proportion des recettes brutes réalisées dans chacune des Communes.

2° Dans tous les autres cas, d'après la proportion des dépenses faites dans chacune des Communes, pour assurer le paiement des traitements et salaires, à l'exclusion toutefois des tantièmes distribués sur l'ensemble des excédents de bénéfices, aux administrateurs et au personnel.

Pour les chemins de fer, les traitements et salaires du personnel employé dans l'Administration générale ne sont décomptés que pour moitié, ceux du personnel employé dans les ateliers et dans la traction pour les deux tiers seulement.

Toutes les fois que, dans des cas particuliers, il résulterait de ces dispositions fondamentales des difficultés particulières pour une Commune, ou plusieurs Communes intéressées, une autre méthode d'évaluation pourrait être employée. Si le siège d'une entreprise, au sens de l'article 21, s'étend, pour ce qui concerne ses dépenses relatives au paiement des traitements et salaires, à la fois sur la circonscription de plusieurs Communes, le partage devra s'effectuer en parties proportionnelles, en prenant en considération l'étendue, les conditions d'existence de l'endroit où l'entreprise a son siège et les charges communales supportées dans chacune des Communes intéressées, du fait de leur exploitation de l'entreprise au lieu considéré (Art. 24).

Pour l'évaluation des recettes brutes et des dépenses provenant des salaires et traitements, c'est l'exercice de l'année à laquelle correspond l'impôt à acquitter qui servira de base.

Les Directeurs d'entreprises seront tenus de déclarer aux Communes admises à la répartition, leurs bénéfices bruts et les dépenses afférentes aux traitements et salaires payés (Art. 25).

Pour ce qui concerne la ristourne aux Communes d'une quote-part des revenus appartenant en propre à chaque Pays, l'article 26 décide que les Pays resteront libres de prendre toutes dispositions qu'ils jugeront nécessaires, s'écartant des dispositions prévues par la Landessteuergesetz; mais l'assentiment de l'Empire sera toujours nécessaire.

D'une façon générale, toutes les règles que nous venons d'énumérer s'appliquent également au règlement des participations de Pays à Pays. Elles donnent une idée des complications innombrables qu'elles sont sujettes d'entraîner. Cela tient à ce que l'Allemagne s'est nettement orientée dès la cessation des hostilités du

côté des impôts personnels, subjectifs, auprès desquels les considérations tenant à la personne jouent le principal rôle.

La Landessteuergesetz est loin d'avoir simplifié les méthodes à suivre pour assurer entre les Pays et les Communes la répartition qui leur est allouée par l'Empire sur les recettes de ses propres impôts. Elle n'a pas facilité sur ce point l'établissement des budgets communaux. Elle représente une déviation des principes d'ordre et de méthode de la culture germanique.

Prescriptions particulières à l'égard des Communes, relatives aux répartitions servies par l'Empire sur les recettes provenant de l'impôt d'Empire sur le revenu. — La Landessteuergesetz a envisagé le cas où, dans l'avenir, certaines Communes viendraient à bénéficier d'une situation plus favorisée, et pourraient au moyen de leurs recettes propres assurer l'équilibre de leurs budgets, sans être amenées à faire valoir leur droit à une quote-part sur la répartition servie par l'Empire aux Etats, sur le produit de l'impôt d'Empire sur le revenu. Elle prévoit que :

Les Communes peuvent, pour chaque exercice financier, isolément envisagé, décider qu'elles renonceront totalement ou partiellement à la part leur revenant.

Cette autorisation peut résulter d'une loi du Pays ou être prise en se référant aux dispositions d'une loi déjà en vigueur.

Si une fraction seulement de la part assignée à la Commune est perçue par elle, cette fraction devra être récupérée suivant un pourcentage uniforme entre tous les contribuables (Article 29)¹.

Mais l'éventualité inverse étant bien plus probable, on a jugé utile de donner aux Communes le moyen de faire face à leurs charges budgétaires, dans le cas où leur quote-part serait insuffisante. Et, par dérogation au droit commun, la faculté leur a été réservée de lever, pour leur compte personnel, un impôt communal, frappant les revenus minima exonérés de l'impôt d'Empire.

¹ Le dernier alinéa de l'article 29 implique que la renonciation ne profitera ni aux Etats, ni à l'Empire, mais à tous les contribuables, domiciliés dans la Commune, qui bénéficieront d'un allègement proportionnel à leurs charges individuelles. Le liquidateur a sans doute pensé créer, de cette façon, un stimulant, et intéresser les Communes au relèvement de leur situation financière.

Les Communes du lieu de domicile peuvent décider d'élever un impôt sur le revenu minimum affranchi de l'impôt d'Empire sur le revenu tant que la loi du Pays n'en décidera pas autrement.

L'impôt communal, pour les personnes non imposables sur le revenu¹, ne doit pas dépasser le taux qui s'applique au degré le plus inférieur de l'impôt d'Empire sur le revenu; pour les personnes assujetties, le taux de l'impôt communal ne devra pas dépasser le tarif le plus élevé de l'impôt d'Empire.

L'impôt que les Communes du lieu de domicile décident d'établir d'après l'alinéa premier sera perçu par l'Administration impériale en même temps que l'impôt d'Empire sur le revenu : c'est la loi d'impôt d'Empire sur le revenu qui lui sera applicable, ainsi que la Reichsabgabeneordnung (Article 30).

Il en résulte que seules seront autorisées à lever un impôt particulier sur les petits revenus, les Communes du lieu du domicile, à l'exclusion des Communes du lieu d'imposition ou du siège d'entreprise, et que la perception de l'impôt communal sera confiée au soin de l'Empire. Les Communes n'auront donc pas le choix des modes d'assiette et devront strictement se conformer aux règles prévues par la législation impériale².

Pour bien comprendre les conditions d'application de l'article 30, il est utile de rappeler que la loi du 29 mars 1920, qui a institué l'impôt d'Empire sur le revenu, a posé comme principe fondamental que la contribution serait évaluée suivant un tarif gradué, par tranche, « sur tous les points du territoire » et que le minimum de revenu exonéré, considéré comme nécessaire au contribuable

¹ D'après la loi qui réglemente l'impôt d'Empire sur le revenu du 30 mars 1920, ne sont pas considérées comme assujetties les personnes qui, soit en raison d'une clause de réciprocité, d'après les principes généraux du droit des gens, soit par suite d'accords particuliers intervenus avec d'autres Etats, ont droit à être exonérées des impôts personnels.

² Pour toutes les dérogations accordées en faveur des Etats et des Communes, il est aisé de constater le soin qui a été apporté à éviter tout empiètement sur la souveraineté de l'Empire.

Nous attachons à cette remarque une importance de tout premier ordre, sur laquelle il est essentiel d'attirer l'attention. Nous verrons, en effet, les conséquences importantes auxquelles a conduit le nouveau régime de centralisation consacré par la Landessteuergesetz.

pour subvenir à ses dépenses essentielles d'entretien¹, serait en tous lieux uniforme².

L'article 30 est donc une brèche à la règle générale, qui avait en vue d'établir une complète égalité de traitement entre les contribuables : on a permis aux Communes, jugées mieux à même que l'Empire et les Etats d'apprécier les conditions locales de l'existence, de frapper les revenus inférieurs exonérés par la législation impériale d'un impôt complémentaire approprié à ces conditions.

La Landessteuergesetz a toutefois entendu, par mesure de précaution, fixer un second minimum, qui ne pourra en aucun cas être soumis à contribution ni par l'Empire, ni par l'Etat ou la Commune.

Les prescriptions des Communes relatives à l'institution de l'impôt communal complémentaire sur le revenu doivent être signifiées aux Offices financiers du ressort, au plus tard avant le 31 mars de chaque année, afin de réserver à l'Administration les délais nécessaires pour faire cadrer les rôles avec l'exercice financier. Passé cette date, la décision communale est considérée comme nulle et non avenue.

En résumé, les Pays sont plus mal partagés que les Communes pour ce qui touche à l'impôt sur le revenu, bien que ces dernières n'aient à proprement parler qu'un droit embryonnaire, pâle vestige de leur ancienne autonomie. L'impôt sur le revenu constituait pour les Pays une des principales sources de leurs recettes fiscales. Or, ils n'ont même pas conservé le droit de lever un impôt complémentaire à l'impôt d'Empire.

Une seule exception a été faite en leur faveur par la Landessteuer-

¹ Nous savons qu'en France le régime est différent : il est tenu compte, dans l'établissement des barèmes de l'impôt général sur le revenu, de l'importance des agglomérations, afin d'atténuer l'écart résultant de la cherté de vie dans les grands centres. C'est une question que nous retrouverons par ailleurs, en examinant les conditions d'application en Allemagne de l'impôt sur le revenu.

² La loi d'Empire du 30 mars 1920 avait fixé ce minimum à 1 500 marks pour le contribuable, et à 500 marks pour la femme et chacun des enfants à charge. Il a été modifié depuis (voir chapitre consacré à l'impôt d'Empire sur le revenu).

gesetz. Elle est contenue dans l'article 33 : si la participation d'un Pays, au cours d'un exercice, venait à se trouver inférieure de 20 $\frac{0}{10}$ à la moyenne qui devrait lui revenir si la répartition se calculait au prorata du nombre d'habitants, pour chaque Pays, sa quote-part, pour l'année considérée, devra être complétée jusqu'à cette limite de 20 $\frac{0}{10}$. Ce complément serait prélevé sur les recettes propres de l'Empire.

2° PARTICIPATION DES PAYS A L'IMPÔT D'EMPIRE SUR LES SUCCESSIONS

Les Pays ont droit à une répartition de 20 $\frac{0}{10}$ sur le produit de l'impôt d'Empire sur les successions ¹ (Art. 34).

Ce droit leur retire la faculté d'élever, pour leur compte personnel, des impôts complémentaires sur les successions. De plus, la loi a pris soin de spécifier, afin d'éviter toute équivoque possible, qu'il ne s'exercera que sur les rentrées *effectives* et non pas sur les sommes dues par les contribuables, et non encore versées. On n'a pas voulu, autrement dit, que l'Empire pût être considéré, au regard des Pays, comme l'agent pécuniairement responsable du recouvrement de l'impôt, et tenu de servir la répartition même sur les cotes qu'il ne parviendrait pas à faire rentrer. Toutefois, les frais d'assiette et de recouvrement, déboursés par l'Empire, n'entrent pas en ligne de compte : la répartition est décomptée sur les recettes brutes.

La part de chaque Pays est calculée sur le montant des impôts qui sont perçus par les Offices financiers dépendant de sa circonscription. Si la compétence d'un Office financier s'étend à la fois

¹ Le droit de participation des Pays s'étend également à l'impôt sur les donations. La loi allemande, dite *loi sur les successions* (*Erbschaftsteuergesetz*) vise, en effet, également les donations entre vifs qui sont soumises aux mêmes dispositions, et au même tarif, que les acquisitions pour cause de mort. L'impôt sur les successions se divisait, en Allemagne, comme dans la législation française, en une *taxe successorale* (*Nachlasssteuer*), applicable avant tout partage de la masse héréditaire, et en un droit de mutation après décès sur la part dévolue à chaque héritier (*Erbanfallsteuer*). La participation des Pays s'étendait à la fois à ces deux éléments d'imposition.

Le *Nachlasssteuer* a été supprimé par la loi du 20 juillet 1922.

sur le territoire de plusieurs Pays¹, le droit à la participation est déterminé d'après le lieu du dernier domicile du *de cujus*; faute de domicile, par celui de la dernière résidence; pour les donations, ce sera le lieu du domicile ou de la résidence du donateur, au jour de la donation qui servira de critérium (art. 35). Si cependant, parmi les biens qui composent la masse successorale imposable, ou dépendent de la donation, figurent des immeubles ou des capitaux d'entreprise, la répartition devra revenir au Pays du lieu d'établissement.

Si plusieurs Pays sont admis simultanément à la répartition, c'est la « valeur imposable » qui sera la commune mesure d'estimation des biens (art. 36). On tiendra compte, par suite, des dettes et charges qui, suivant les principes généraux de la législation fiscale allemande, sont liés économiquement à la fortune immobilisée et aux entreprises industrielles.

Les Communes ne sont admises à aucune participation, soit qu'il s'agisse de l'impôt d'Empire, soit de la quote-part allouée aux Etats, et ne peuvent élever d'impôts complémentaires pour leur compte personnel.

3^o PARTICIPATION DES PAYS A L'IMPÔT D'EMPIRE

SUR LES TRANSACTIONS IMMOBILIÈRES

Les Pays reçoivent 50 0/0 du produit de l'impôt d'Empire sur les transactions immobilières. Sur les droits de main-morte, leur part est réduite à 25 0/0 (Art. 37).

Ce droit s'exerce, comme pour l'impôt sur les successions, sans tenir compte des frais d'assiette et de recouvrement, qui restent intégralement à la charge de l'Empire.

Le droit de participation de chaque Pays est déterminé d'après le lieu où se trouvent situées les parcelles immobilières faisant l'objet des transactions. Si une parcelle s'étend à la fois sur les circonscrip-

¹ Les Offices financiers (*Finanzämter*) sont chargés aussi bien de l'assiette que du recouvrement des impôts, et jouent, à ce dernier point de vue, le rôle de nos bureaux de perception. L'étendue de leur circonscription ne cadre pas exactement avec les divisions territoriales et administratives des Etats (voir chap. III).

tions de plusieurs Pays, le partage s'effectue sur la base du rapport existant entre la valeur de ses différentes parties. La Landessteuergesetz laisse expressément les Pays libres de ristourner, si bon leur semble, tout ou partie de leur quote-part aux Communes et associations de Communes. Mais, par dérogation spéciale au droit commun, les Communes et associations de Communes qui avaient levé, jusqu'au 1^{er} janvier 1918, des impôts similaires à l'impôt d'Empire sur les transactions immobilières, institué par la loi du 10 septembre 1919, ont reçu à titre de dédommagement, jusqu'au 31 mars 1923, une allocation spéciale de 25 % sur la part revenant à l'Empire.

Droit de lever des impôts complémentaires d'Empire sur les transactions immobilières. — Le droit de lever des impôts complémentaires à l'impôt d'Empire sur les transactions immobilières constitue une des rares concessions accordées aux Etats et Communes par la Landessteuergesetz.

L'impôt complémentaire peut être gradué suivant des indices objectifs (*Sachlichen Merkmalen*, art. 40), c'est-à-dire suivant des indices indépendants de la qualité de la personne. Il peut donc prendre en considération : la situation de l'immeuble, son étendue, sa valeur, son affectation. Il peut aussi faire usage de tarifs différents, suivant qu'il s'agit de propriétés bâties ou non bâties, de terrains cultivés ou en friches. Plus l'industrie sera développée dans la Commune, plus l'impôt pourra, par conséquent, être productif; de même les Etats ou les Communes peuvent frapper plus lourdement les transactions portant sur les propriétés d'agrément, celles répondant à des buts spéculatifs, etc.

La loi ne restreint la liberté d'appréciation des Pays et Communes qu'en ce qui concerne le tarif maximum applicable à l'impôt complémentaire :

Les impôts complémentaires à l'impôt d'Empire sur les transactions immobilières doivent, pour le Pays, les Communes et associations de Communes réunis, ne pas dépasser 2 % de la valeur imposable; sur ce pourcentage maximum la moitié doit revenir au Pays. Ces maxima ne doivent également jamais être dépassés dans le cas où les tranches imposables seraient graduées et où les parcelles non cultivées seraient les premières imposées (Art. 40, alinéa 2).

Le Ministre bavarois de la justice a précisé (n° 60 du *Staatsanzeiger*) que les impôts complémentaires devront être levés en prenant pour base la valeur imposable des parcelles foncières, et non le montant de l'impôt d'Empire sur les transactions immobilières.

L'impôt complémentaire ne peut donc nullement se comparer ici à des centimes additionnels¹.

De l'article 40, il ressort que les Communes sont assurées de toute façon de pouvoir élever un impôt de 1 0/0.

En définitive, les transactions immobilières, en Allemagne, supportent une contribution comprise dans les limites ci-après² :

Impôt d'Empire : minimum 2 0/0.	maximum 4 0/0
(loi du 12 septembre 1919).	
Impôt d'Etat, pas de minimum	— 1 0/0
Impôt communal, pas de minimum.	— 1 0/0
	<u>Total. 6 0/0</u>

4° PARTICIPATION DES PAYS A L'IMPÔT D'EMPIRE SUR LES TRANSACTIONS COMMERCIALES

Les Pays ont droit à une répartition de 10 0/0 sur le produit de l'impôt d'Empire sur les transactions commerciales (*Umsatzsteuer*), institué par la loi du 24 décembre 1919³ (Art. 41).

Les modes de répartition diffèrent totalement de ceux qui ont été adoptés pour le groupe des impôts que nous venons de passer en revue. Le principe fondamental s'écarte ici du système de répartition basé sur le lieu d'origine : c'est le chiffre de la population, tel qu'il ressort du dernier recensement, qui doit servir de mesure d'évaluation de la part attribuée à chaque Pays.

¹ Voir notre précédente remarque au sujet de cette comparaison erronée fournie par certains auteurs (chapitre III, régime fiscal des Communes en 1914, p. 52).

² Il est intéressant de noter qu'en France le taux de l'impôt sur les ventes d'immeubles est fixé, suivant un tarif proportionnel, à 10 0/0 sans décimes (article 25, loi du 25 juin 1920). L'impôt français est donc notablement plus lourd.

³ L'*Umsatzsteuer* a été modifié par une loi du 8 avril 1922, mais rien n'a été changé aux prescriptions de la *Landessteuergesetz*,

Le lieu d'origine a, en effet, pour l'impôt sur le chiffre d'affaires une signification particulière qui est celle-ci : autant il a paru équitable au législateur de faire bénéficier, en principe, de la répartition, les Etats et Communes de la part des recettes tirées des matières imposables qui se trouvent localisées dans telle ou telle partie de leur territoire propre, autant il a estimé qu'il serait injuste de faire reposer le droit à participation sur le lieu originaire de perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Si l'*Umsatzsteuer* est, en effet, acquitté par le contribuable légalement assujéti, il y a lieu de considérer que la répercussion s'exerce, en fin de compte, sur les consommateurs qui, en réalité, en supportent tout le poids. C'est donc suivant la capacité d'imposition des consommateurs que se répartit la charge fiscale, et c'est pourquoi il est apparu plus équitable et plus logique, de prendre pour indice la consommation, qui trouve son expression, à la fois concrète et pratique, dans le chiffre de la population. Cette réglementation a, en outre, le mérite d'être la plus avantageuse pour les Pays dont la population est la moins fortunée. *Quant aux Communes, l'article 43 de la Landessteuergesetz leur réserve une part spéciale de 5 % sur les recettes de l'Empire, calculée, elle aussi, d'après l'importance de la population.* Ce bénéfice leur a été accordé, à titre de dédommagement, en raison du concours qu'elles prêtent à l'Empire pour les travaux d'assiette de l'impôt. Il correspond, à cet égard, aux bonifications (*Vergütungen*) qui étaient allouées, pour ce même motif, aux Etats, sous l'ancien régime fiscal.

5° PARTICIPATION DES PAYS A L'IMPÔT D'EMPIRE

SUR LES VÉHICULES A MOTEUR

La loi du 8 avril 1922 a institué un nouvel impôt d'Empire sur les véhicules à moteur servant au transport par terre de voyageurs ou de marchandises; elle a réservé une participation aux Pays de 50 % sur les recettes de cette nouvelle contribution (art. 18).

A dater du 1^{er} avril 1923, la perception de droits de péage sur les véhicules à moteur utilisant normalement les routes et chemins est interdite. Par contre, il est fait une obligation aux Pays de percevoir un impôt, destiné à l'entretien des voies publiques, sur l'utilisation des routes par d'autres voitures que les véhicules à moteur.

6° PARTICIPATION DES PAYS A L'IMPÔT D'EMPIRE
SUR LES PARIS AUX COURSES

Cet impôt a été créé par une loi également en date du 8 avril 1922. La participation des Pays est de 50 0/0 (art. 16).

Les Etats doivent consacrer au moins les deux tiers de leur part à favoriser et encourager l'élevage des chevaux.

V. — PROCÉDURE RELATIVE A L'EXERCICE DU DROIT
A RÉPARTITION ET A PARTAGE. — VOIES DE RECOURS

Nous venons d'examiner dans quelles conditions s'effectue la répartition aux Etats et Communes de la part qui leur est allouée sur les recettes de l'Empire.

En dépit de toutes les précautions prises par la loi pour déterminer les bases fondamentales suivant lesquelles le droit des Etats et des Communes devra s'exercer, il n'en reste pas moins que des questions souvent délicates nécessiteront, pour être solutionnées, l'intervention des organes spécialement chargés de trancher cette nature de conflits.

La Landessteuergesetz a institué, à cet égard, une procédure spéciale destinée à sauvegarder les droits des parties intéressées. Elle a établi une ligne de démarcation entre :

1° Les répartitions basées sur le lieu d'origine, tel qu'il a été défini par les articles dont nous avons précédemment donné l'analyse ;

2° Les répartitions basées sur d'autres considérations que le lieu d'origine.

Autrement dit, la loi a adopté une procédure distincte pour le groupe des impôts sur le revenu (personnes physiques et Sociétés), les successions et les transactions immobilières, qui appartiennent tous à la première catégorie (répartition basée sur le lieu d'origine) et l'impôt sur le chiffre d'affaires qui, dans le cadre de la législation actuelle, constitue à lui seul, jusqu'à ce jour, la deuxième catégorie (répartition basée sur le chiffre de la population).

Dans ces deux cas, la seule question en jeu consiste à déterminer quel sera le Pays ou la Commune qui aura le droit à *l'exclusion d'autres Pays ou Communes* de bénéficier *intégralement* de la répartition prévue par la loi.

Mais, il peut encore se faire que simultanément plusieurs Pays — ou plusieurs Communes — soient appelés à se partager la répartition. Il peut y avoir en un mot *sous-partage* et la contestation élevée peut porter non sur le droit à répartition proprement dit, mais sur le quantum de la *fraction* attribuée.

Il peut arriver, pour prendre un exemple concret, que l'Etat de Bavière, par exemple, revendique pour lui seul le droit entier à répartition sur l'impôt d'Empire sur le revenu appliqué à une Société à succursales multiples, située sur son territoire. L'Etat voisin, le Wurtemberg, pourra également revendiquer ce même droit, en alléguant que le siège social de la Société se trouve compris dans les limites de sa circonscription territoriale, et que seul celui-ci doit être envisagé pour déterminer la répartition.

Le conflit pourra se trancher par la reconnaissance du droit exclusif, soit de la Bavière, soit du Wurtemberg; mais il pourra se faire aussi que les prétentions de l'un et de l'autre de ces Etats soient reconnues comme partiellement fondées. Dans ce cas, on décidera de sous-répartir entre eux la part des deux tiers allouée sur le montant de l'impôt de l'Empire appliqué à la Société considérée.

La même situation peut être envisagée pour les Communes; elle est encore plus complexe, car la question peut se présenter sous deux angles différents, suivant que les Communes en litige dépendront du même Etat ou seront du ressort d'Etats différents.

En définitive, il y aura lieu de résoudre les conflits d'après la distinction suivante :

1° *Répartitions basées sur le lieu d'origine :*

a) Contestations portant sur le droit et le quantum des répartitions ;

b) Contestations relatives au droit et au quantum des sous-répartitions.

2° *Répartitions basées sur d'autres considérations que le lieu d'origine.*

Ce cas est beaucoup plus simple; les répartitions étant uniformément basées sur le chiffre de la population, le droit à répartition ne peut faire l'objet de contestations; seul le quantum alloué peut être sujet à redressements s'il y a eu erreur commise pour l'établissement des décomptes.

1° RÉPARTITIONS BASÉES SUR LE LIEU D'ORIGINE

a) *Contestations portant sur le droit et le quantum des répartitions.* — Pour les répartitions basées sur le lieu d'origine, il appartient à l'Office financier (*Finanzamt*) d'établir, en même temps que l'assiette de l'impôt, un *tableau de répartition* des sommes à recouvrer. Les Pays et les Communes sont appelés à donner leur avis sur les conclusions adoptées par l'Office.

Le contribuable doit même être avisé en qualité de partie intéressée, car l'assiette de l'impôt qui lui est appliqué, et dont le montant est appelé à se répartir, peut être, à cette occasion, mise en discussion.

Les Pays et Communes ont la faculté d'interjeter appel de la décision prise par l'Office financier, pendant un délai de trois mois, à dater du jour de la publication du plan de répartition. Ils ont le droit de demander des éclaircissements et de procéder à l'examen des documents détenus par l'Office et d'intenter un recours en revision.

L'appel est porté devant l'Office financier qui a établi le plan de répartition. L'appel n'est donc pas un moyen de droit proprement dit. Il correspond plus exactement à ce que nous pourrions appeler un recours gracieux, et, en fait, suffira fréquemment au redressement des erreurs de calcul de la répartition, quand un Pays ou une Commune en contestera seulement le quantum.

Le recours en révision s'exerce auprès de la section de l'Office statuant au contentieux.

b) *Contestations relatives au droit et au quantum des sous-répartitions.* — Le travail de l'Office est le plus souvent arithmétique, surtout si la répartition intéresse exclusivement un Pays ou une Commune. Il sera beaucoup plus compliqué s'il intéresse simultanément plusieurs Pays ou Communes.

La procédure à suivre, en présence d'un litige, est la même que dans le premier cas, avec la différence que l'Office financier est tenu de soumettre *un plan de partage* qui pourra non seulement être attaqué en appel et en révision, mais en cassation, auprès de la Cour impériale des Finances jugeant en dernier ressort. En outre, le contribuable n'est plus considéré comme partie intéressée, car l'assiette de l'impôt qui lui est applicable ne peut plus être mise en discussion.

Il peut encore se faire que des Pays ou des Communes aient été, par oubli, laissés de côté au moment de l'établissement des plans de répartition et de partage. Ils conservent la faculté de demander un plan rectificatif de l'oubli commis. Si l'Office ne fait pas droit à leur requête, à dater du jour qui suivra la notification du rejet commencera à courir, pendant un mois, le délai imparti pour faire appel de la sentence auprès de l'Office financier du Pays (*Landesfinanzamt*). Pendant le mois qui suit l'arrêt rendu par ce dernier, un recours reste ouvert à la Cour suprême des Finances.

Si le Finanzamt admet comme justifiée la réclamation du Pays ou de la Commune, les répartitions allouées jusque-là sont réduites en conséquence ; mais, de toutes façons, après l'expiration du délai d'un an, à dater du jour où le rôle a eu force de loi, il n'est plus possible aux Etats ou Communes d'interjeter appel pour demander la reconnaissance du droit à participation sur le montant de l'impôt récupéré au cours de l'exercice financier.

Les bureaux chargés de la répartition sont tenus, avant toute modification, d'entendre les Pays et Communes intéressés, dont la part viendrait à être touchée par suite des redressements effectués, et de leur communiquer tous les documents qui peuvent leur être utiles pour faire valoir leurs observations auprès de l'Office.

2^o RÉPARTITIONS BASÉES SUR D'AUTRES CONSIDÉRATIONS

QUE LE LIEU D'ORIGINE

Ici, le partage ne présente pas, ainsi que nous l'avons dit, les mêmes difficultés. Aussi, l'article 49 de la *Landessteuergesetz* décide-t-il que le Ministre impérial des Finances a seul qualité pour déterminer la part revenant à chaque Pays. S'il y a des diver-

gences de vues entre le Ministre impérial des Finances et le Gouvernement du Pays, c'est le Conseil d'Empire qui décide.

Pour ce qui concerne les Communes, ce sont les Administrations du Pays qui se prononcent. Le décompte de la part allouée aux Communes sur l'impôt sur le chiffre d'affaires est établi par l'Administration centrale des Finances de l'Empire. Ce sont toutefois aux Administrations particulières de chaque Pays qu'appartient le pouvoir de décision en cas de contestations entre Communes de même Pays.

Les propositions relatives à l'opportunité d'une répartition complémentaire extra-légale, à prélever sur la part de l'Empire, sont examinées par le Ministre impérial des Finances. Son droit d'appréciation et de décision s'exerce, à cet égard, en toute liberté. Cependant, s'il y a désaccord avec le Gouvernement du Pays, c'est le Conseil d'Empire qui juge en dernier ressort.

VI. — RÉPARTITION DES CHARGES

Toutes les questions que nous venons d'examiner ont trait à la répartition des recettes fiscales entre les Etats et les Communes. Le législateur s'est montré beaucoup plus réservé pour ce qui concerne la répartition des charges. Il n'a fait qu'effleurer le sujet dans la crainte, semble-t-il, de s'aventurer sur un terrain dangereux et d'engager l'Empire pour l'avenir.

L'article 52 de la *Landessteuergesetz* se borne à déclarer :

Toutes les fois que l'Empire assignera de nouvelles tâches aux Pays ou aux Communes et associations de Communes, sa participation aux frais sera réglée par une loi.

La *Landessteuergesetz* ne détermine donc aucune règle juridique à observer; elle se borne à promettre le concours de l'Empire, sans déterminer dans quel cas et suivant quelle proportion celui-ci participera aux dépenses. Autant elle a réglementé avec soin le droit de lever l'impôt et restreint l'initiative des Etats et Communes, autant elle se montre réservée sur l'aide éventuelle que l'Empire devra prêter aux Pays pour faire face à leurs charges futures.

L'article 53 ne se montre guère plus explicite :

Toutes les fois que certains frais seront engagés individuellement par les Pays ou Communes ou associations de Communes, en raison de traités, de lois ou de mesures administratives prises par l'Empire, l'Empire prendra à son compte la surcharge en résultant ou une quote-part proportionnelle.

Ce texte, à l'inverse du précédent, qui envisage une réglementation générale de la question des frais, vise uniquement les cas d'espèce, mais il ne détermine pas davantage la mesure de la contribution de l'Empire ¹.

La Landessteuergesetz n'est ici, à dessein, qu'un cadre vide. Elle laisse le champ entièrement libre à l'Empire, et rejette sur les Pays et Communes tout l'imprévu que leur réserve l'avenir.

Le concours de l'Empire n'est promis d'une façon plus ferme qu'au cas où les Pays et Communes ou associations de Communes auront la gestion d'œuvres intellectuelles économiques ou sociales dont l'intérêt s'étendra sur tout le territoire de l'Empire ou sur une portion du territoire de l'Empire dépassant les limites de la frontière d'un Pays :

L'Empire, en cas de nécessité, supportera une quote-part des frais ou prendra à sa charge l'œuvre en collaboration avec le Pays et les Communes ou associations de Communes. Il en sera de même pour certaines institutions dont les charges seront hors d'état d'être supportées par le Pays seul, même en admettant qu'il retire intégralement pour lui les recettes qui en proviennent (Art. 54).

On a voulu que les institutions, dont la gestion est réservée aux Pays et Communes, et qui présentent un intérêt d'ordre public, soient toujours en état de se développer malgré l'insuffisance des ressources affectées à leur entretien. Mais, la prise en charge par l'Empire de telles dépenses ne peut résulter que d'un accord entre l'Empire et le Pays ou la Commune. Si ces derniers s'estiment lésés, un recours ne peut leur être ouvert que par voie d'interpellation d'un de leurs représentants au Conseil d'Empire, ou d'un député du Reichstag.

¹ L'article 53 recevra par exemple son application si l'Empire astreint tel ou tel Pays, à construire un port, un canal, etc.

En définitive, pour ce qui concerne la répartition des charges ; aucun lien légal entre l'Empire, les Etats et les Communes. La solution des litiges résultera de tractations particulières qui ne sont assujetties à aucune procédure déterminée. L'Empire entend, en tout et partout, rester le maître ; après avoir considérablement restreint, à son profit, le droit de lever les impôts, il laisse aux Etats le soin d'assurer la couverture des charges.

Telle était du moins l'idée du législateur en 1919. En fait, les circonstances ont cependant apporté des tempéraments à la rigueur du statut fiscal ; l'Empire a pris notamment à sa charge 75 % des augmentations de traitement accordées aux fonctionnaires, employés et ouvriers, des Etats et des Communes, en raison de la cherté de la vie. Ces *subventions* couvrent la plus grande partie de la dépense supplémentaire qui grève actuellement les budgets des Etats et des Communes. Le septième supplément au budget de l'Empire de 1922 les évalue à 117 milliards de marks.

Les répartitions proprement dites, servies par le Reich, comptent peu en comparaison de ces subventions, qui, d'après la *Gazette de Francfort*, dépasseront 200 milliards de marks, après les augmentations de traitements de novembre et décembre 1922.

Prises en charge des dépenses de guerre par l'Empire. — L'Empire a pris à sa charge toute une série de dépenses engagées par les Pays au cours de la guerre. L'article 59 de la *Landessteuergesetz* en donne l'énumération, ce sont :

1° Les secours pour assistance aux familles nécessiteuses, alloués par les Pays, les œuvres officielles de bienfaisance (*Lieferungsverbände*) ou les Communes, conformément aux lois du 28 février 1888 et du 4 août 1914, et aux ordonnances du Bundesrat du 2 novembre 1917 et du 28 septembre 1918.

2° Les intérêts, agios et frais déboursés pour trouver les sommes nécessaires à la couverture de ces mêmes dépenses.

3° Les allocations *complémentaires* servies par les Pays, œuvres de bienfaisance et Communes, pour l'entretien des familles nécessiteuses, indépendamment des intérêts, agios et frais, déboursés pour recueillir les sommes nécessaires.

4° Toutes les autres dépenses des Communes et Pays destinées à contribuer à l'issue favorable des hostilités.

A ce groupe appartiennent également les frais de liquidation des entreprises de guerre, mais non les subventions des Etats et Communes postérieures à la défaite allemande.

5° Les allocations servies au cours des hostilités par les Pays aux fonctionnaires et aux instituteurs, à titre d'indemnités de vie chère, en tant que ces indemnités correspondent, comme nature et comme tarif, à celles que l'Empire servait, à la date du 26 août 1919, à ses propres fonctionnaires.

Dans tous les cas visés par la loi, les intérêts, agios et frais déboursés par les Etats devaient leur être remboursés au taux de $4\frac{1}{2}\%$; mais, jusqu'à concurrence des sommes qui leur étaient dues, l'Empire pouvait permettre aux Etats et Communes d'émettre des emprunts, si ce procédé leur paraissait plus avantageux, à condition toutefois que l'amortissement annuel de la dette ainsi contractée fût au minimum de 1% . Les intérêts annuels à servir, pris en charge par l'Empire, sont imputés à chaque Pays sur la part qui lui revient sur les recettes des impôts d'Empire¹.

*
**

Obligation de soumettre au Ministre impérial des finances les projets de budget des Etats et des Communes. — Clôturant, enfin, la série des dispositions nouvelles édictées par la loi du 30 mars 1920, l'article 60 fait une obligation aux Pays et Communes de soumettre leurs projets de budget au Ministre impérial des finances.

C'est le dernier coup porté au régime ancien.

VII. — LA PORTÉE DU NOUVEAU STATUT FISCAL ET LES PROJETS DE RÉFORME DE 1923

Nous avons estimé utile de consacrer à l'analyse de la Landessteuergesetz les longs développements qui précèdent, et de nous appuyer sur son texte même, car il nous est apparu qu'au milieu

¹ Les sommes versées pour assistance aux familles nécessiteuses dont l'Empire a indemnisé les Etats et Communes représentaient, en 1920, 16.500 millions de marks (rubrique n° 1 ci-dessus). Quant aux sommes comprises aux rubriques n°s 2 à 5, elles se chiffraient à la même époque, dans leur ensemble, à 11.200 millions de marks.

des remaniements d'ordre constitutionnel et administratif qui se sont succédés, en Allemagne, depuis l'armistice, cette loi semblait avoir passé quelque peu inaperçue.

L'importance et la signification véritable de la réforme méritaient cependant de retenir l'attention. Celle-ci s'éclaire d'ailleurs d'un jour nouveau, grâce à l'étude que M. René Brunet a fait paraître, l'an dernier, sur la nouvelle Constitution allemande, du 11 août 1919¹.

La Landessteuergesetz n'est, en effet, qu'un prolongement rationnel de la Constitution de Weimar; elle s'est étroitement inspirée des grands principes directeurs que l'Assemblée Nationale a choisis pour piliers de la République allemande : **la centralisation de tous les pouvoirs entre les mains du Reich et l'asservissement à l'autorité impériale de tous les organes chargés de l'Administration.**

La Constitution s'exprime nettement à cet égard, en matière fiscale :

Le Reich a le droit de légiférer sur les impôts et autres recettes, pour autant qu'il les affecte en tout ou en partie à ses fins. Si le Reich s'attribue les impôts ou autres recettes qui jusque-là étaient réservés aux Pays, il doit prendre en considération le maintien des moyens d'existence de chaque Pays (Constitution, Art. 8).

C'est bien, en effet, le programme que s'est tracé la loi du 30 mars 1920, dont on retrouve encore les directives dans les articles 11 et 12 de la Constitution :

Le Reich peut établir des principes, par voie législative, pour l'établissement et le mode de perception des impôts dans les Pays, en tant qu'ils sont nécessaires pour empêcher :

- 1° Tout dommage aux recettes ou aux relations commerciales du Reich;
- 2° Toute double imposition;
- 3° Toute charge excessive ou prohibitive sur l'utilisation des moyens de communication ou des établissements de péage;
- 4° Tout préjudice fiscal frappant des marchandises importées à l'égard

¹ René BRUNET, professeur de la Faculté de Droit de Caen, *la Constitution allemande du 11 août 1919*, préface de M. Joseph BARTHÉLEMY, professeur à la Faculté de Droit de Paris. Payot, éditeur, Paris, 1921.

des produits indigènes, dans les relations de Pays à Pays, et à l'intérieur d'un même Pays ;

5° Toute prime à l'exportation ou pour sauvegarder d'importants intérêts sociaux (Constitution, Art. 11).

Aussi longtemps, et pour autant que le Reich n'use pas de son droit de légiférer, les Pays conservent le droit de légiférer, sauf sur les matières rentrant dans la compétence exclusive du Reich (Constitution, Art. 12).

Les articles introductifs de la Landessteuergesetz constituent ainsi le trait d'union entre la Constitution et le nouveau statut fiscal des Pays.

Nous verrons, en outre, que l'ordonnance fiscale du 13 décembre 1919 (*Reichsabgabenordnung*), qui a jeté les bases du nouveau Droit fiscal, a entièrement réorganisé l'Administration impériale des finances, et lui a confié le soin de procéder directement à l'assiette et au recouvrement des impôts d'Empire. Nous savons que cette mission était entièrement dévolue aux Administrations des Etats particuliers.

En un mot, la Constitution s'est attachée à préciser que l'Empire ne devait plus, à aucun titre, être considéré comme le successeur de l'ancien Zollverein. « L'Allemagne forme actuellement un territoire « douanier et commercial entouré d'une frontière douanière commune. Tous les produits de la nature, aussi bien que ceux de « l'industrie et de l'art, dont la circulation est libre dans le Reich, « peuvent entrer, sortir ou transiter à travers les limites des Pays « et Communes. » *Les douanes et impôts de consommation sont administrés par les autorités du Reich.* C'est l'Empire seul qui a qualité pour édicter, par des lois, les prescriptions relatives :

1° A l'organisation de l'Administration fiscale des Pays, en tant que cela est nécessaire pour assurer partout une exécution égale et uniforme des lois fiscales du Reich ;

2° A l'organisation et aux pouvoirs des autorités chargées de l'exécution des lois fiscales du Reich ;

3° Aux décomptes avec les Pays ;

4° A la bonification des frais d'administration pour l'exécution des lois fiscales du Reich (Constitution, Art. 84).

*
*
*

Sans plus entrer dans le détail de la nouvelle législation, nous constatons, en définitive, que l'Etat allemand sort de la guerre et de la Révolution plus fort, au point de vue politique, qu'il ne l'avait jamais été sous le règne des Hohenzollern.

L'affirmation très saisissante en est donnée par la Constitution de Weimar elle-même : **le droit de l'Empire prime le droit des Pays** (*Reichsrecht bricht Landesrecht*).

Et, ce n'est certes pas un vain mot, puisque la Constitution est allée jusqu'à prévoir le cas où un Pays viendrait à s'insurger contre les lois de l'Empire : *le Président du Reich peut le contraindre, même avec l'aide de la force armée* (Art. 48).

Que devons-nous donc penser de la Réforme? Quels sont ses avantages? Présente-t-elle un intérêt pour les créanciers de l'Allemagne?

La question mérite d'être envisagée à deux points de vue : l'un intérieur, l'autre extérieur :

A. — *Au point de vue intérieur*, il n'est pas à nier que le nouveau régime marque un réel progrès : il a permis, en effet, de remédier au défaut d'uniformité de la législation fiscale. Des tendances générales s'étaient sans doute dessinées, au cours des années qui ont précédé l'ouverture des hostilités, dans la marche suivie par l'évolution des doctrines et des pratiques financières; des rapprochements s'étaient opérés dans la politique fiscale des Etats et de l'Empire. Mais, il n'en était pas moins resté — comme nous l'avons vu — que le caractère fédératif avait fortement marqué de son empreinte le statut financier de l'Allemagne.

Il était très difficile, même en 1914, de dégager, de l'enchevêtrement des différentes législations des Etats, l'orientation de la politique fiscale. Le contribuable lui-même, pour peu qu'il fût appelé à se déplacer, n'était pas à même de se rendre compte très clairement des obligations mises à sa charge et des voies de recours dont il pouvait disposer pour s'élever, le cas échéant, contre des prétentions exagérées du fisc.

Cette situation était à la rigueur acceptable, et l'on pouvait même admettre que la décentralisation offrait certains avantages, notamment celui de permettre aux autorités locales de tenir compte des usages, des situations particulières et des conditions de l'existence.

Mais, la guerre a modifié considérablement le rôle de l'Etat, élargi ses attributions; il en est résulté un accroissement considérable de ses besoins financiers. La constitution allemande a tenu à marquer nettement, en matière fiscale, ses préférences pour un régime de centralisation susceptible de réaliser, à son sens, l'unité de vues qui lui a paru nécessaire pour procéder à l'œuvre de reconstitution des forces vives de l'Allemagne.

Il n'y aura plus dès lors qu'une seule politique fiscale sur toute l'étendue du territoire allemand : celle de l'Empire. Le contribuable saura d'une façon plus précise ce que l'on attend de lui, quels sont ses devoirs et ses droits : en tous lieux, c'est le droit impérial qui recevra son application.

Les dettes des Etats seront groupées : le bilan général fera mieux ressortir que des bilans séparés l'étendue de la dette, et donnera des indications plus précises sur l'effort à fournir pour rétablir l'équilibre budgétaire.

Finies enfin, les querelles intestines entre les Etats et l'Empire; tous les éléments de la nation doivent collaborer, dans la même mesure, au relèvement du Pays¹.

La réforme a été cependant, d'une façon générale, assez mal accueillie en Allemagne. Si le projet gouvernemental de 1919 a réussi à se concilier les suffrages de l'Assemblée Nationale, on a pu constater que l'on ne s'est résigné qu'à contre-cœur à entrer dans la voie entièrement nouvelle qu'il traçait. Il suffit pour s'en convaincre de parcourir les auteurs allemands qui se sont plus particulièrement spécialisés dans l'étude des questions financières.

La plupart d'entre eux s'attachent à faire valoir l'étendue du sacrifice imposé aux Etats et aux Communes, qu'ils représentent

¹ Ce sont là tout au moins les principes posés par le législateur. Ils ne sont guère appliqués actuellement dans la pratique : le contribuable allemand a été singulièrement épargné!

comme privés désormais des sources de recettes les plus extensibles ; et ils sont d'avis que le système des répartitions n'est pas assez souple pour répondre aux besoins financiers locaux.

Il est difficile, en effet, de ne pas reconnaître la complexité des modalités de partage des recettes fiscales d'Empire entre les Etats et les Communes. De là une source de conflits difficiles à solutionner. Le Dr K. Braüer¹ va même jusqu'à prétendre que le nouveau statut a été détourné de son but principal, qui était de faire régner la plus stricte égalité fiscale, aussi bien entre les contribuables qu'entre les Etats et les Communes. Il ne fait, déclare-t-il, que consacrer un régime d'inégalité. La Landessteuergesetz a laissé chaque Etat libre de diviser, à sa guise, entre ses Communes, la part allouée sur les recettes fiscales de l'Empire. Il en résultera fatalement un partage qui ne sera pas rigoureusement égal, les besoins financiers étant variables de Commune à Commune, suivant les conditions de l'existence. C'est donc, dit encore le Dr K. Braüer, laisser la porte ouverte à tous les passe-droits. On se retranchera notamment derrière les questions de domicile, de résidence, éléments d'appréciation du droit à répartition demeurés, en vérité, bien confus dans les textes nouveaux.

Ce même auteur s'élève aussi contre la seule liberté laissée aux Communes, celle de percevoir pour leur compte personnel un impôt complémentaire à l'impôt d'Empire sur le revenu : non seulement l'impôt complémentaire frappera le revenu minimum exonéré par l'Empire, mais encore toutes les défalcatons admises par la législation impériale, entre autres celles qui sont accordées pour charges de famille. C'est donc, faire table rase de tous les principes démocratiques proclamés par la Constitution : à son sens, la loi ne sera plus « une » sur tout le territoire du Reich. Le revenu s'estimera différemment suivant les lieux, et l'on reviendra, par une voie détournée, à tous les abus de l'ancienne législation.

Ces critiques paraissent, en effet, contenir une certaine part de vérité. Seulement, elles masquent d'autres mobiles, car il convient

¹ BRAÜER, *die neue Ordnung des deutschen Finanzwissenschaft und das neue Reichssteuersystem* (la nouvelle organisation de l'Economie financière allemande et le nouveau système fiscal de l'Empire), Enk, éditeur, Stuttgart, 1920.

de ne pas oublier que la loi du 30 mars 1920 a fait une obligation aux Pays de lever un impôt sur la propriété foncière et de lui faire rendre son maximum, en le basant uniquement sur des signes objectifs. Nous touchons là précisément au véritable point sensible. Chaque fois qu'il a été question, en Allemagne, d'imposer plus fortement la propriété foncière, en masse compacte, tous les agrariens ont jeté les hauts cris et ont su, par leur résistance opiniâtre, par leur agitation, faire rejeter les projets de réforme.

Cette attitude s'est encore déclarée plus ouvertement lorsque le chancelier Wirth manifesta son intention d'exiger une plus lourde contribution de la part des contribuables dont le patrimoine constitué de « valeurs or » (geldwerte), n'avait pas subi le contre-coup de la dépréciation du billet de banque. Les adversaires du nouveau Statut fiscal, gros propriétaires terriens, appréhendent avant tout que la Landessteuergesetz ne soit une arme aux mains des social-démocrates et des partis d'extrême gauche pour réaliser l'étatisation de la propriété du sol et du sous-sol. Ils entendent soustraire leurs biens fonciers à l'impôt.

B. — *Au point de vue extérieur*, c'est-à-dire, au point de vue des répercussions que la réforme est appelée, pour l'avenir, à exercer sur la politique générale de l'Allemagne, l'intérêt purement fiscal est largement dépassé.

La réparation des dommages de guerre est, en effet, subordonnée à l'amélioration de la situation financière du Reich.

Or, cet assainissement financier paraît effectivement comporter, comme condition première, l'établissement d'un plan général de reconstitution, qui, pour être conduit à bonne fin, justifie bien la centralisation, entre les mains du Gouvernement impérial, des pouvoirs précédemment reconnus aux Etats particuliers.

L'Allemagne peut être comparée, en ce qui nous concerne, à un débiteur qui aurait bénéficié d'un règlement transactionnel, lui laissant la faculté de continuer son entreprise pour réaliser des bénéfices sous condition de les destiner à l'amortissement de ses dettes. Le Gouvernement du Reich est seul responsable de cette gestion financière de l'Allemagne, au regard des puissances alliées.

Il serait bien difficile d'admettre, étant donné le régime politique actuel du Reich, que nos recours aient pu s'exercer, avec plus d'efficacité, en s'adressant directement à chacun des Etats particuliers du Reich, assignés pour le paiement des réparations, au prorata, par exemple, du chiffre de leur population respective, de l'étendue de leur territoire ou de leur richesse économique. Une action aussi divisée eût-elle même pu être envisagée qu'elle n'aurait pas abouti à des résultats satisfaisants et n'aurait fait qu'apporter des complications innombrables, pour ne pas dire insolubles.

LES PROJETS DE RÉFORME DE 1923

De nouveaux projets de réforme ont été soumis au Reichstag au cours de ces derniers mois. On sait, en effet, que le pourcentage des versements que l'Empire effectue aux Etats et Communes n'avait été fixé par la Landessteuergesetz qu'à titre d'essai et devait être révisé en 1923. Les partis politiques en ont profité pour remettre toute la question du Statut fiscal en état, et de vives polémiques s'engagent en ce moment même entre adversaires et partisans de la réforme.

Une loi, dite de « compensation » a été élaborée et approuvée, le 17 novembre 1922, par le Reichsrat. La Commission des impôts a émis son opinion et le Reichstag doit incessamment se prononcer.

Les Communes éprouvent les plus grandes difficultés à établir l'équilibre de leurs budgets et viennent, par l'intermédiaire de quelques-uns de leurs représentants les plus notoires, d'exposer leurs doléances au Reichstag. Si aucun de ceux-ci ne se prive d'exagérer la situation financière des Communes, l'accord est loin d'être unanime sur le choix des moyens propres à alléger les charges communales. Deux courants d'opinion se sont dessinés :

1° L'opinion des partisans d'une réforme partielle du Statut fiscal basée sur le relèvement des répartitions et des subventions de l'Empire (programme Blüher) ;

2° L'opinion des partisans d'une réforme complète du Statut fiscal comportant le retour au particularisme financier d'avant guerre (programme Bélian-Koch et programme bavarois).

Nous indiquerons brièvement, en mettant ici à profit les rensei-

gnements publiés par le Haut Commissariat français, les principales revendications de l'un et de l'autre de ces deux programmes¹.

Programme de M. Blüher.

Le Dr Blüher, premier bourgmestre de Dresde, parlant à la tribune du Reichstag, au nom du *Deutsche Städtetag*, une des plus puissantes organisations qui dirigent le mouvement communal, a retracé les difficultés budgétaires sans cesse croissantes en présence desquelles se trouvent placées les autorités communales. Il a cité, notamment, le cas des Communes saxonnes qui se sont vues dans l'impossibilité, en octobre dernier, d'assurer le paiement des salaires de leur personnel.

- Son programme de réforme, relativement modéré, ne tendrait pas à revenir au régime ancien d'autonomie communale. Cette mesure lui paraît actuellement inopportune. Les Communes pourraient, selon lui, faire face aux dépenses futures :

1° Si le taux de l'impôt d'Empire sur les transactions commerciales était porté de 2 à 3 0/0, au lieu de 2,5 0/0, ainsi que le prévoit le projet de la loi de compensation, ce qui augmenterait le montant des répartitions que la Landessteuergesetz leur accorde;

2° Si l'augmentation en question comportait un effet rétroactif à dater du 1^{er} avril 1921 et non du 1^{er} avril 1922 seulement;

3° Si les subventions de 75 0/0 accordées par l'Empire, pour augmentation des traitements des fonctionnaires communaux, étaient majorées de 15 0/0 et portées à 90 0/0.

Ces revendications sont données par M. Blüher comme un minimum au-dessous duquel on ne saurait descendre, sans acculer les Communes à la faillite.

Le premier bourgmestre de Munich, M. Schmidt, a adhéré de son côté à ce programme, au nom du « Deutsche Städtetag », en ce qui concerne les Communes de l'Allemagne du Sud.

Programme de MM. Bélian et Koch, et programme bavarois.

M. Bélian, premier bourgmestre de Eilenbourg, au nom de la Fédération des villes de l'Empire (*Reichsstädtebund*), et M. Koch,

¹ *Bulletin financier*, nos 39 et 40 (janvier et février 1923).

ancien ministre du Reich, député au Reichstag, ont mené une vive campagne contre le programme Blüher.

La réforme préconisée par M. Bélian ne tendrait ni plus ni moins qu'à faire table rase complète du Statut, en restituant aux Communes le droit de lever des impôts complémentaires à l'impôt d'Empire sur le revenu.

Les mesures envisagées par M. Koch, consisteraient à :

1° Rendre aux Communes le droit de percevoir des impôts complémentaires à l'impôt d'Empire sur le revenu, tout en fixant cependant un maximum au-dessus duquel ces impôts ne devraient pas s'élever (*Begrenztes Zuschlagsrecht*);

2° Abandonner complètement certains impôts aux Communes, sous réserve également d'une limite maxima ;

3° Ne pas supprimer complètement les subventions, mais modifier les bases sur lesquelles elles sont assises actuellement. Il ne conviendrait, selon M. Koch, ni de déterminer le quantum d'après le produit des impôts perçus sur le territoire — ce mode d'assiette ne tient pas compte des besoins réels des Communes — ni d'après les dépenses réellement effectuées par celles-ci.

Ces deux systèmes se présentent trop absolus. Il y aurait lieu de trouver une solution intermédiaire, par exemple en subordonnant l'octroi ou le refus des subventions à la nature des dépenses incombant aux Municipalités, à leur degré d'opportunité, et de rechercher en outre un mode de répartition pratique¹.

Le point de vue bavarois a été présenté et soutenu au Landtag, le 28 novembre 1922, par le ministre des finances, M. Krausneck. Celui-ci a déclaré que la Bavière ne saurait assainir ses finances « *qu'en se créant des organes financiers qui lui soient propres*. Il « n'y a — exposait-il — que deux solutions possibles : ou l'Etat « unitaire ou un système qui, en laissant subsister l'unité de l'Em- « pire, donne aux Pays et Communes la possibilité de mener une « vie normale. Si on reconnaît que la seconde solution est la meil- « leure, on devra revenir à une séparation nette entre les ressources « du Reich et celles des Pays et des Communes. Sans souveraineté

¹ Par exemple, les dépenses engagées pour l'enseignement pourraient être proportionnées à la population scolaire.

« financière, l'autonomie administrative n'est qu'une pure conception de l'esprit, un mot vide de sens. »

Les programmes Bélian-Koch et Krausneck synthétisent, en un mot, le mouvement extrémiste communal.

On ne saurait prévoir encore lequel des deux courants l'emportera au Parlement : celui de Bühler ou celui des révisionnistes. Il ne paraissait pas, lorsque la Landessteuergesetz fut votée, que les principes fondamentaux du Statut admis par l'Assemblée nationale pourraient être aussi entièrement remis en discussion en 1923. Et c'est bien là cependant ce qui ressort des débats poursuivis au Reichstag, où vient d'être abordée la question de la révision de l'article 3 de la Landessteuergesetz qui fait défense aux Pays et Communes de lever des impôts susceptibles de nuire aux intérêts propres de l'Empire.

Le Gouvernement, non seulement se montre hostile à l'abrogation de l'article 3, mais demande à ce qu'il soit nettement confirmé par un texte nouveau que cette disposition doit être entendue comme attribuant un droit de veto absolu au Reich. Il convient, en effet, de signaler que le Reichsfinanzhof a fait prévaloir, à l'encontre du sens littéral de l'article 3, une interprétation restrictive que rien ne semble devoir justifier. La Cour suprême estime que l'article 3 n'aurait d'autre effet que de permettre au Gouvernement d'entamer des pourparlers avec le Pays dont les impôts communaux seraient de nature à nuire aux recettes de l'Empire, *le Pays restant libre de supprimer les impôts en question.*

Le Reichsrat, sur ce point, a proposé la substitution d'un autre texte, accordant à l'Empire, lorsqu'un impôt communal est voté, un premier délai de deux semaines, dit *Einspruchsfrist* (délai d'opposition) pour lui permettre de s'élever auprès du Pays contre l'impôt, et un deuxième délai d'un mois, dit *Einigungfrist* (délai de conciliation) pour permettre à l'Empire et au Pays de se mettre d'accord. Mais le Reichsrat entend que *le Pays reste entièrement maître de sa décision* à cet égard. La Commission des impôts s'est ralliée au point de vue du Reichsrat en ce qui concerne le droit des Pays. On ne tardera pas à savoir si le Reichstag suivra cette voie.

LES RÉPERCUSSIONS BUDGÉTAIRES DES PROJETS DE RÉFORME.

La réforme du Statut fiscal exercerait la plus grave répercussion sur le budget de l'Empire :

1° *En ce qui concerne les répartitions normales prévues par la Landessteuergesetz :*

L'Empire reverse actuellement aux Pays et Communes environ 75 milliards et demi. Le vote de la loi de compensation élèverait le chiffre des répartitions à environ 98 milliards 3.

En tablant sur le chiffre actuel des recettes de l'Empire : 395 milliards et demi, l'Empire reverse un peu moins du cinquième du produit de ses impôts; avec la loi de compensation, la répartition ressortirait à près d'un quart.

2° *En ce qui concerne les subventions de l'Empire :*

Les subventions allouées par l'Empire aux Etats et Communes pour faire face aux majorations de traitement de leurs fonctionnaires seraient portées de 70 à 90 0/0.

Le Haut Commissariat français souligne très justement le résultat paradoxal auquel aboutirait effectivement la réforme, si elle vient à être votée : le *Reich paierait une armée de fonctionnaires, pour la perception d'impôts dont le montant serait tout juste suffisant pour satisfaire les besoins des Pays et Communes.*

Le tableau ci-dessous¹ résume la portée budgétaire de la réforme :

(En millions de marks)					
Impôts d'Empire sujets à reversements	Prévisions budgétaires 1923	Fraction rever- sée d'après la Landessteuer- gesetz	Fraction rever- sée après la loi de compensation	Montant des re- versements Landessteuer- gesetz	Montant des reve- sements (loi de compensation)
Einkommensteuer .	92.000	2/3	3/4	61.333	69.000
Köperschaftssteuer .	3.500	2/3	3/4	2.333	2.625
Erbschaftssteuer . .	700	20 0/0	20 0/0	140	140
Umsatzsteuer . . .	79.000	{ 10 0/0 aux Etats 5 0/0 aux Communes }		11.550	26.150
Kraftfahrzeugsteuer.	140	1/2	1	70	140
Rennwettsteuer . .	215	1/2	1	107	15
Total des reversements.				75.533	98.270

¹ *Bulletin financier* du Haut Commissariat français (n° 39, janvier 1923).

LES RÉPERCUSSIONS POLITIQUES DES PROJETS DE RÉFORME.

Les Gouvernements qui se sont succédé en Allemagne, depuis l'armistice, ont toujours excellé à faire naître, en temps opportun, les mouvements d'opinion susceptibles d'apitoyer les Puissances alliées sur le prétendu malheureux sort de l'Allemagne. L'exposé qui a été fait à la tribune du Reichstag de la détresse financière des Communes et les commentaires d'une presse asservie au Gouvernement se rattachent à ce genre de manifestations. Sans contester le bien-fondé de certaines plaintes des municipalités, il faut remarquer que pas une voix ne s'est élevée jusqu'à ce jour pour protester contre l'inflation monétaire, cause déterminante du gâchis financier. Aussi apparaît-il volontairement entretenu dans le but de soustraire l'Allemagne à ses engagements envers les Puissances alliées.

Le retour au particularisme financier des Etats et des Communes aurait pour résultat de priver le Reich de ses meilleures ressources, notamment de celles retirées de l'impôt sur le revenu. Le déficit de son budget ne manquerait pas d'accuser un vigoureux mouvement ascensionnel. C'est, à n'en pas douter, pour les Allemands, le côté le plus séduisant de la question : plaider plus que jamais misère et se poser en victimes ! A ce point de vue, il est bon de suivre de très près la marche des événements, pour sauvegarder nos droits, le jour où le Gouvernement allemand se décidera à reprendre utilement la conversation sur la question des Réparations.

CHAPITRE II

LE NOUVEAU DROIT BUDGÉTAIRE

- I. — Les principes nouveaux établis par la Constitution de Weimar (11 août 1919). — II. La portée pratique des réformes du Droit budgétaire : les budgets de l'Allemagne de 1919 à 1923.

I. — LES PRINCIPES NOUVEAUX

ÉTABLIS PAR LA CONSTITUTION DE WEIMAR (11 AOUT 1919)

Les principes budgétaires de l'Allemagne étaient, avant la guerre, à peu de chose près identiques à ceux de la législation française. De même qu'en France, le budget était tout à la fois un *état de prévisions* et un *acte d'autorisation*. Le Droit allemand se différenciait principalement du Droit français en ce que l'année financière commençait pour lui, chaque année, le 1^{er} avril, pour se terminer le 31 mars de l'année suivante ¹, et en ce qu'un budget extraordinaire existait déjà, bien qu'il ne comportât alors que des dépenses exceptionnelles destinées à être apurées dans la règle, au cours même de l'exercice financier.

Les principes de l'annualité, de la spécialité et de l'universalité étaient également admis, sous bénéfice de certaines exceptions

¹ Ce système était d'ailleurs defectueux, car le défaut de concordance entraînait, ainsi que nous le verrons, plus particulièrement pour l'impôt sur le revenu, des calculs souvent compliqués de réajustage pour l'établissement de l'assiette des impôts. Il vient d'être modifié : désormais l'année fiscale cadrera avec l'année civile et non l'année budgétaire.

visant les dépenses d'ordre militaire¹. La confection du budget prévoyait la description de toutes les opérations de recettes et de dépenses, sans confusion ni atténuation. De plus, les évaluations, basées sur les rendements des exercices antérieurs, permettaient de proportionner aussi exactement que possible les dépenses aux recettes.

Nous avons dit que le budget extraordinaire, qui ne jouait qu'un rôle purement accessoire, devint, dès le début des hostilités, le pilier de toute l'organisation financière de l'Allemagne. Ce budget, alimenté, non par des ressources fiscales, mais uniquement par des emprunts et l'émission de papier-monnaie, fut le réceptacle non seulement des dépenses extraordinaires, mais d'une quantité de dépenses devenues courantes, pour citer seulement les allocations de cherté de vie accordées aux fonctionnaires.

Il était difficile de songer à sa suppression immédiate dès le lendemain de l'armistice; il était rendu nécessaire par les conséquences inhérentes à l'état de guerre, au nombre desquelles il fallait, par exemple, compter les dépenses occasionnées par la démobilisation, la liquidation des stocks de l'armée. Le rachat par l'Empire aux Etats particuliers des réseaux de chemins de fer et l'incorporation des services des Postes, Téléphones et Télégraphes aux Administrations du Reich, nécessitaient un fond de roulement énorme et des frais toujours plus élevés en raison du déficit croissant de ces entreprises.

De plus, le système général d'étatisation qui recueillit, en 1919, les faveurs du Gouvernement et les suffrages de l'Assemblée nationale entraîna tout un groupe de dépenses nouvelles, dont l'inscription ne pouvait trouver place au budget ordinaire faute de couverture régulière.

Enfin, au budget extraordinaire devaient normalement appartenir les dépenses relatives à l'exécution du Traité et aux Réparations.

Etant donné, malgré tout, la nécessité évidente d'une réorganisation complète du droit budgétaire, il importe d'examiner quelles ont été les décisions prises par l'Assemblée nationale de Weimar pour assurer, dans l'avenir, un cours plus régulier à la vie financière de l'Etat.

¹ Septennat militaire.

*
* *

La nouvelle Constitution du 11 août 1919 est loin d'avoir réellement innové. Elle s'est principalement bornée à adapter au nouveau régime parlementaire les principes anciens du droit budgétaire.

De même que la Constitution de 1871, elle décrète qu'il ne devra pas y avoir au budget confusion entre les recettes et les dépenses pour un même exercice.

Le budget est établi par une loi avant le commencement de l'année financière.

Les dépenses sont, en règle générale, consenties pour une année. Elles peuvent l'être, dans certains cas particuliers, pour une période plus longue. Il est interdit d'introduire dans la loi du budget du Reich des dispositions qui débordent sur la durée de l'exercice ou qui ne se rapportent pas aux recettes et aux dépenses du Reich ou à leur administration. (Article 85 de la nouvelle Constitution)

A l'inverse de la Constitution de 1871 (art. 70), celle de 1919 n'a pas déterminé d'une façon précise les modes de présentation des projets de budget. L'Assemblée nationale avait estimé la situation financière et politique encore trop obscure pour tracer de nouveaux cadres, possibles seulement après délimitation plus nette des rapports de souveraineté entre l'Empire et les Etats particuliers et fixation précise des charges du Traité de Paix.

ATTRIBUTIONS ET RESPONSABILITÉ DU MINISTRE IMPÉRIAL DES FINANCES.

Avant le 9 novembre 1918, le Secrétaire impérial du Trésor était le représentant, à titre exclusif, du Chancelier. Actuellement, le **Ministre impérial des Finances agit seul et sous sa propre responsabilité** (Art. 56). Ses pouvoirs ne sont limités que par l'obligation de recevoir l'approbation du Reichstag et du Reichsrat. L'article 85 précise que :

Dans le courant de l'exercice suivant, le **Ministre impérial des Finances rend compte au Reichsrat et au Reichstag de**

l'emploi de toutes les recettes du Reich. L'apurement des comptes résulte d'une loi du Reich.

Ces Assemblées sont en droit de retirer leur confiance au Ministre (art. 54) par un vote de défiance qui provoque, *ipso facto*, soit sa démission seule si le vote le vise particulièrement, soit celle de tous les membres du Cabinet, si c'est la politique du Gouvernement qui est en jeu.

Le Reichstag conserve, en outre, le droit de traduire le Ministre démissionnaire devant la Cour suprême (*Staatsgerichtshof*). Par contre, la Constitution est restée muette sur la question relative au contrôle du budget. Il y a lieu d'en déduire que c'est le droit ancien qui recevra son application, avec la seule différence qu'une Cour des Comptes (*Rechnungshof*) a été substituée, pour la vérification, à la Cour des Comptes prussienne (*Oberrechnungskammer*).

L'ordonnance d'Empire du 13 décembre 1919 (*Reichsabgabenordnung*) a décrété, au surplus, que les Ministres des Finances des Etats particuliers ne devraient plus être considérés que comme des fonctionnaires hiérarchiquement soumis à l'autorité du Ministre impérial des Finances. Leur titre ne répond donc plus à leurs fonctions nouvelles. Ce n'est d'ailleurs que la mise en pratique, pure et simple, des règles tracées par la *Landessteuergesetz*.

ATTRIBUTIONS DU REICHSTAG ET DU REICHSRAT.

La loi du budget, pour devenir applicable, doit être votée par le Reichstag et le Reichsrat.

Sous l'ancien régime, l'article 62 de la Constitution de 1871 prescrivait que pour certains postes du budget, notamment pour celui qui avait trait aux dépenses militaires, l'assentiment de la Bavière serait toujours nécessaire. L'article 79 de la nouvelle Constitution a fait disparaître ce dernier vestige d'indépendance : ces dépenses seront désormais de la compétence exclusive du Reich.

Dans un même ordre d'idées, les attributions des Assemblées parlementaires se sont trouvées élargies du fait de la transmission, aux autorités impériales de l'Administration des douanes, des impôts de consommation, des impôts sur la fortune et le revenu.

Les pouvoirs du Reichstag, en matière budgétaire, sont inférieurs à ceux du Conseil d'Empire qui, d'une façon générale,

occupe dans le nouveau régime parlementaire une situation prépondérante.

Le droit d'initiative du Reichstag est, en effet, limité par l'obligation qui lui est faite de n'engager de dépenses nouvelles ou de n'augmenter le chiffre des dépenses prévues qu'avec l'assentiment du Conseil d'Empire (art. 85, 4°).

En cas de désaccord entre les deux Assemblées, on devra chercher tout d'abord un terrain d'entente. Si le conflit ne peut se résoudre par un simple échange de vues, le Président de l'Empire aura le droit de faire appel au referendum, dans un délai de trois mois. Ce droit lui est spécialement réservé par l'article 73 de la Constitution :

Pour le Budget, les lois d'impôts, et les lois sur les traitements, le Président du Reich peut seul provoquer le referendum¹.

Si le Président de l'Empire n'a pas fait usage du droit qui lui est conféré, la loi contestée devient caduque. La nullité n'aura toutefois d'effet qu'à l'égard du point spécialement controversé, et ne touchera pas à l'ensemble des dispositions qui auraient pu recueillir l'assentiment simultané des deux Assemblées.

Il est un autre mode de règlement des conflits qui recevra son application dans la plupart des cas. Si, à la majorité des deux tiers, le Reichstag décide le maintien de la loi rejetée par le Conseil d'Empire, le Président a le droit, pendant un délai de trois mois, soit de la promulguer purement et simplement, soit de la soumettre au referendum. Il est à penser que le plus souvent le Président

¹ Pour comprendre le sens de cette disposition, il est utile de rappeler que l'article 73 dispose, d'une façon générale, que :

« Toute loi votée par le Reichstag doit être, avant sa publication, soumise au referendum, si le Président du Reich, dans le délai d'un mois, en décide ainsi.

« Une loi dont la publication, sur la motion d'un tiers au moins du Reichstag, est ajournée, doit être soumise au referendum populaire, si la demande en est faite par le vingtième des électeurs.

« Il doit être, en outre, procédé au referendum, lorsque le dixième des électeurs demande qu'on y soumette un projet de loi. L'initiative populaire ne peut porter que sur un projet de loi détaillé. Ce projet doit être soumis au Reichstag par le Gouvernement, qui fait connaître sa manière de voir. Il n'y a pas lieu à referendum, lorsque le projet de loi est adopté sans modification par le Reichstag. »

tiendra compte de l'opinion publique et se résoudra à la première de ces deux alternatives.

Toutes les règles que nous venons d'examiner s'appliquent aussi bien au Budget ordinaire qu'extraordinaire.

ORDONNANCEMENT ET PAIEMENT DES DÉPENSES. — RESPONSABILITÉ DES FONCTIONNAIRES ENGAGEANT LES DÉPENSES.

La Caisse principale de l'Empire (*Reichshauptkasse*) ne doit payer que les dépenses portées au Budget.

Des ressources ne peuvent être créées par la voie du crédit qu'au cas de besoins extraordinaires et, en règle générale, seulement pour des dépenses ayant des buts productifs. Une telle création, de même que toute prestation de sûreté mise à la charge de l'Empire, ne peuvent avoir lieu qu'en vertu d'une loi du Reich (Constitution, Art 87).

Les fonctionnaires qui engageraient des dépenses non consenties seraient responsables personnellement et pécuniairement vis-à-vis du Trésor, passibles en outre, dans certains cas, de peines d'emprisonnement.

Cette responsabilité s'étend à tous les chefs des Départements ministériels, ministre de l'Economie, ministre du Travail, etc. Toutes les fois que, pour des raisons majeures, ceux-ci se verront amenés à dépasser les crédits autorisés, ils devront, au préalable, en référer au Ministre des finances du Reich, et obtenir son autorisation expresse.

Les lois de Budget qui ont été votées depuis 1920 ont précisé les devoirs des fonctionnaires. C'est ainsi que l'article 9 de la loi de Budget, du 26 mars 1921, décrète que :

Les dépassements des crédits budgétaires et les dépenses hors budget doivent être préalablement approuvés par le Ministre des finances du Reich. Sans préjudice de la responsabilité prévue par la Constitution, cette autorisation ne peut être accordée que dans des cas exceptionnels. Au surplus, il ne pourra être demandé de ressources, pour la couverture de dépenses dépassant les crédits budgétaires, que par une loi de finances.

Les fonctionnaires qui, sans cette autorisation, ordonnent un paiement dépassant les crédits budgétaires, ou qui administrent les crédits mis à leur disposition avec une négligence telle qu'un dépassement des crédits

se trouve inévitable, se rendent personnellement responsables vis-à-vis de la Caisse du Reich.

Les articles 13 et 14 de la même loi disposent que :

Les dépassements de crédits budgétaires ainsi que les dépenses hors budget, y compris les dépenses et ressources transférables, de même que toutes les mesures pouvant créer pour le Reich des obligations à l'égard desquelles il n'est pas prévu de crédits budgétaires, sont soumis à l'autorisation préalable du Ministre des finances. Cette autorisation ne pourra être accordée qu'en cas de nécessité absolue.

Il est interdit de dépasser les autorisations de dépenses accordées aux services sans indication précise de but de la dépense; il en est de même pour les dotations, subsides et autorisations de dépenses prévues au Budget extraordinaire.

Les fonctionnaires qui, en violation des prescriptions du premier et du deuxième alinéa du présent article, prescrivent une mesure ou ordonnent un paiement auquel le Reich n'est pas légalement tenu, doivent compensation au Reich du dommage qui en résulte (Art. 13).

Les crédits budgétaires doivent être administrés de telle sorte qu'ils suffisent pour la couverture de toutes les dépenses auxquelles ils sont spécialement affectés. Tout fonctionnaire qui, en violation de la disposition, ordonnera un paiement ou prescrira une mesure entraînant un paiement et qui reconnaîtra ou devra reconnaître que cette mesure, ou ce paiement, rendent inévitable un dépassement des crédits ou l'ouverture ultérieure de crédits supplémentaires ayant le même objet, sera tenu de dédommager le Reich du préjudice subi, de la même manière que si le paiement ordonné ou la mesure prise avaient constitué par eux-mêmes un dépassement des crédits budgétaires (Art. 14)¹.

BUDGETS DES ENTREPRISES DE L'EMPIRE.

Depuis le 1^{er} avril 1920, les budgets des entreprises de l'Empire rentrent dans le cadre du budget général.

Sans entrer dans le détail des méthodes de comptabilité adoptées pour l'établissement de ces budgets particuliers, nous nous bornerons à rappeler sommairement la principale modification qui, sur ce point, a été apportée dans la législation allemande.

¹ L'article 14 *in fine* fait toutefois mention d'une réserve qui détruit toute la rigueur du principe : « la présente disposition n'est pas applicable, si le paiement ou la mesure dont il s'agit étaient absolument indispensables ».

Un des événements les plus importants a été le rachat par l'Empire des réseaux de chemins de fer, jusque-là possédés et administrés par les Etats particuliers. Ce rachat a été l'aboutissant logique du régime d'étatisation instauré par la nouvelle Constitution. L'Assemblée de Weimar a estimé que tous les services créés dans l'intérêt général de la nation devaient être placés entre les mains de l'Etat : chemins de fer, postes, téléphones et télégraphes, voies navigables, etc. (art. 88, 89 de la Constitution du 11 août 1919).

Deux systèmes pouvaient se concevoir pour déterminer les règles à suivre en vue de l'établissement des budgets des entreprises impériales. On pouvait admettre que ceux-ci resteraient complètement séparés du budget général de l'Empire, et devraient s'équilibrer par leurs propres moyens, ou qu'ils feraient au contraire partie intégrante du budget général, et se confondraient entièrement avec ce dernier, aux postes des recettes et des dépenses. C'est à un système *mixte* que l'on a donné la préférence : les budgets d'entreprises restent, en principe, autonomes, mais rentrent en fin de compte dans le cadre du budget général. Autrement dit, s'il vient à manquer aux recettes, on accordera à l'entreprise en déficit une avance qui sera inscrite au chapitre de l'Administration générale des finances. Cette avance devra être remboursée par la suite, avec intérêts.

L'article 92 de la Constitution s'est nettement expliqué à cet égard, pour ce qui concerne spécialement le budget des chemins de fer. Les chemins de fer du Reich, bien que leur budget et leurs comptes soient compris dans le budget général et les comptes généraux du Reich, doivent être administrés comme une entreprise économique autonome qui « doit faire face elle-même à ses dépenses, « assurer le service des intérêts et pourvoir à l'amortissement de « ses dettes. Le montant de l'amortissement et du fonds de réserve « doivent être réglés par une loi particulière. »

Les conditions du rachat des chemins de fer ont été définies par le **Traité d'Etat du 30 avril 1920 (Staatsvertrag)**. Aux termes de celui-ci, l'administration des chemins de fer a été transmise à l'Empire par la Prusse, la Bavière, la Saxe, le Wurtemberg, les grands duchés de Bade, Hesse, Mecklembourg-Schwerin et Oldenbourg, à dater du 1^{er} avril 1920.

L'Empire s'est engagé à verser une somme forfaitaire égale au capital d'établissement, au 31 mars 1920, et à rembourser aux Etats le déficit accusé par l'Administration des chemins de fer de 1914 à 1920.

A titre d'acompte, l'Empire a pris à sa charge, pour leur montant nominal, et avec effet à dater du 1^{er} avril 1920, les dettes flottantes des Etats particuliers au 31 mars 1920. Il a en outre accepté de prendre à sa charge, à titre de nouvel acompte, la dette consolidée de tout Etat qui lui en ferait la demande¹.

¹ Le rachat des chemins de fer a, dès le début, lourdement grevé le budget impérial. A titre d'indication, nous rappellerons, en effet, que, pour l'exercice 1920, le déficit prévu était de 15.600 millions de marks, ce qui représentait approximativement les trois cinquièmes du montant du capital d'établissement et d'exploitation, évalué à cette époque à 21.200 millions de marks. Pour l'exercice 1922-1923, les prévisions tablaient sur un déficit de 6.780 millions de marks.

Cependant, on doit enregistrer que la situation semble s'être considérablement améliorée au cours de l'année 1922. Le *Berliner Börsen Courier* du 25 janvier 1923 signale, en effet, que les dépenses de l'Administration des chemins de fer du Reich, dans le budget ordinaire, ont été couvertes par les recettes, aussi bien pendant les mois d'avril à octobre 1922 que d'octobre à décembre 1922. Les recettes du 1^{er} avril au 31 décembre 1922 se sont élevées au total à mks. 485.231.000.000

Les dépenses à. 482.342.000.000

Soit un excédent de mks. 2.889.000.000

Ce bilan comprend toutes les dépenses, même l'amortissement des dettes. Etant donné que le budget ordinaire des chemins de fer du Reich a été déjà balancé pendant les trois premiers mois de l'année 1922, l'Administration des chemins de fer a pu, ajoute le *Berliner Börsen Courier*, se maintenir par ses propres moyens, et sans subventions de la part du Reich, grâce aux majorations des tarifs et aux mesures d'économies.

(Renseignements consignés au *Bulletin d'Informations économiques du Haut-Commissariat français dans les Provinces du Rhin*, n° 9, 6 février 1923.)

Ces résultats méritent d'autant plus de retenir l'attention que la dernière note allemande, du 8 juin 1923, offre comme garantie aux Puissances alliées les chemins de fer du Reich, avec toutes leurs propriétés et installations. « Ils seront séparés, ajoute la note, du reste des biens du Reich et transférés en un bien spécial qui, pour ses recettes et ses dépenses, sera indépendant de l'Administration générale des Finances et aura sa propre administration.

« L'administration des chemins de fer du Reich émettra 10 milliards de

II. — LA PORTÉE PRATIQUE DES RÉFORMES DU DROIT BUDGÉTAIRE

LES BUDGETS DE L'ALLEMAGNE DE 1919 A 1923

Il a été dit, dans le précédent chapitre, que l'Allemagne avait délibérément fait abandon, pendant la guerre, de toutes les règles qui présidaient antérieurement au jeu de sa comptabilité publique. Les mesures qui ont caractérisé sa politique financière, au cours de cette période, ont abouti à la suppression totale du régime *prévisionnel* en matière budgétaire, et seules les nécessités du moment fournirent le prétexte pour ouvrir toutes grandes les portes à l'inflation monétaire.

Néanmoins, en novembre 1918, la situation financière de l'Allemagne était, dans son ensemble, aussi satisfaisante que celle des autres Etats belligérants : la moitié des dépenses du budget de l'Empire était couverte par les impôts ; les dépenses de guerre avaient été acquittées, dans une proportion de 70 $\frac{0}{100}$, au moyen d'emprunts à long terme.

Il ne pouvait être question de supprimer d'emblée le budget extraordinaire, alourdi de tous les déficits accusés par les exercices de guerre, de résorber, en l'espace de quelques mois, la dette flottante, de faire rentrer uniformément dans le cadre du budget ordinaire des dépenses dont la couverture ne pouvait pas être assurée. Mais il pouvait, tout au moins, apparaître indispensable de déterminer les étapes à parcourir pour revenir aux anciens principes comptables, seuls susceptibles, de fournir des éléments d'appréciation

« marks-or, en obligations-or. Celles-ci seront, sans délai, inscrites sur le « bien spécial comme gage de premier rang, et rapporteront, à partir du « 1^{er} juillet 1927, 5 $\frac{0}{100}$ d'intérêts ; par conséquent, elles assureront une « prestation annuelle de 500 millions de marks-or. »

Quel que soit l'accueil qui puisse être réservé à cette suggestion, notons, en passant, que les chiffres indiqués par le *Berliner Börsen Courier* témoignent qu'il n'est pas impossible de rétablir de l'ordre dans les finances de l'Allemagne.

La gestion des postes, télégraphes et téléphones a laissé ressortir un déficit important : le budget de 1920-1921 l'estimait à 870 millions 500.000 marks. Il est passé pour l'exercice 1922-1923, à 2.450 millions de marks.

permettant de prévoir, quelles que soient les charges, un plan d'amortissement graduel des dettes et la couverture des dépenses futures.

EXERCICE 1919

Dès les premiers mois de l'année 1919, le Gouvernement impérial présenta un projet de budget pour l'exercice 1919-1920. Celui-ci marquait, par rapport à l'exercice écoulé, une augmentation, en recettes et dépenses, de 5.709,5 millions de marks :

	Millions de marks
Exercice 1919	13.042,2
— 1918	7.332,7
Augmentation	<u>5.709,5</u>

De même que pour les budgets de guerre, à ce budget nouveau manquaient, du côté des dépenses, les postes correspondant aux frais engagés pour l'armée et la marine et la défense du territoire, toujours inscrits au budget extraordinaire. Toutefois, un budget additionnel pour les dépenses militaires, portant sur une période de six mois, fut déposé le 1^{er} octobre 1919.

Le projet gouvernemental avait à déterminer les moyens propres à assurer la gestion de l'Administration financière de l'Empire pour l'année à venir. Or, pour la première fois, depuis 1914, on essaya d'englober, dans le budget ordinaire, les recettes et les dépenses, sous leurs rapports *effectifs*. On tenta, autrement dit, de rapprocher davantage les recettes et les dépenses de la réalité, ce qui n'avait jamais été fait depuis 1915, par manque de sincérité, afin de dissimuler la véritable situation financière de l'Allemagne.

Ces tendances nouvelles qui différencient le budget de 1919 des budgets antérieurs sont à signaler, bien qu'elles n'aient, dans la pratique, abouti à aucun résultat satisfaisant. Tout ce qui concernait, en effet, les recettes reposait encore sur le jeu de l'escompte des traites du Trésor, qui ne pouvait être considéré, pour l'avenir, comme un élément normal de ressources budgétaires.

Cependant un premier pas était fait, ainsi que le déclarait le

Ministre des finances Schiffer, pour réaliser le passage de l'état de guerre à l'état de paix, en ce sens que le budget nouveau n'était plus purement fictif, comme l'avaient été les budgets de guerre. Il permettait mieux, bien que très imparfaitement encore, de donner la mesure de l'effort à fournir pour équilibrer recettes et dépenses. En temps normal, les nouveaux projets de budget pouvaient se baser sur les résultats connus des derniers exercices, fixer assez exactement le montant des recettes et des dépenses à prévoir. En 1919, tout se trouvait désaxé; les prix étaient soumis à des fluctuations constantes et brusques. L'histoire n'avait jamais donné l'exemple de telles perturbations. Il était sans doute difficile, pratiquement, de rapprocher, ce que les Allemands dénomment l'*Istbudget* (budget réel) du *Sollbudget* (budget prévisionnel). Aussi, la seule politique à suivre devait elle consister à réaliser, d'une part toutes les économies possibles, d'autre part à améliorer le rendement des anciens impôts et à faire appel à de nouvelles mesures fiscales. Mais, l'Allemagne, ne s'est pas décidée, dès la première heure, à entrer résolument dans cette voie.

Il n'est donc pas surprenant que l'exercice 1919 ait accusé une augmentation de dépenses de plus de 5 milliards sur celui de 1918. Les recettes et les dépenses courantes se balancèrent à environ 15,8 milliards. Le budget ordinaire de 1919 s'équilibrait ainsi :

RECETTES	Millions de marks	DÉPENSES	Millions de marks
Recettes ordinaires . . .	1.564,1	Dépenses permanentes .	13.322,7
Impôts.	14.245,4	Dépenses ordinaires, à n'engager qu'une seule fois	2.486,8
	<u>15.809,5</u>		<u>15.809,5</u>

Les recettes provenant des impôts s'élevaient à :

	Millions de marks
1° Droits de douane anciens, impôts et taxes, impôts sur les opérations des Banques, contributions matri- culaires	4.745,4
2° Impôts nouveaux	9.500,0
	<u>14.245,4</u>

Le projet gouvernemental, élaboré au printemps 1919, est resté jusqu'à l'automne entre les mains de la Commission du budget à l'Assemblée nationale. Entre temps, un projet complémentaire avait été dressé par l'Administration impériale des finances. Ce n'est qu'une fois les deux projets réunis que l'ensemble du budget fut soumis à la délibération. L'Assemblée nationale donna son assentiment au budget complémentaire à la fin du mois d'octobre 1919. Il s'élevait à environ 57.469,7 millions de marks, dont 42.750 millions de marks pour le seul budget extraordinaire. L'*Administration générale des Finances* prélevait la plus grande part. Parmi les postes de dépenses, les principaux chapitres concernaient :

Millions de marks

Dépenses résultant de la cessation des hostilités et de la démobilisation	13.000
Charges résultant du traité de paix, en particulier pour la reconstruction.	17.000
Licenciement de l'ancienne armée et de l'ancienne marine	3.660
Dédommagements accordés aux Puissances neutres pour les torpillages de bateaux	50
Secours aux prisonniers civils et militaires	151

Le budget extraordinaire comportait, pour le *Ministère de l'Economie*, des postes également très chargés, entre autres :

Millions de marks

Concours prêté pour la reconstitution de la marine marchande allemande	240
Subvention pour l'abaissement du prix des produits nécessaires à l'existence	3.500

Le *Ministère du Travail* ne le cédait en rien, d'ailleurs, au Ministère de l'Economie, au point de vue de la prodigalité dont fit preuve l'Administration impériale. Il comportait, par exemple, les chapitres suivants, parmi tant d'autres :

Millions de marks

Subventions pour édification de constructions nouvelles	350
Allocations complémentaires aux titulaires de pensions d'invalidité, aux veuves et vieillards	235

Allocations aux chômeurs, etc.	455
Allocations aux veuves et orphelins de guerre	100
Secours hebdomadaires	60

Ce ne sont là que des exemples ; ils donnent un aperçu des dépenses énormes qui furent engagées sans compter, **comme si l'Allemagne n'avait pas à s'acquitter par ailleurs de réparations**, ce qui d'ailleurs caractérise encore actuellement toute sa politique budgétaire.

Le tableau ci-dessous donnera une idée de la constitution du budget extraordinaire de 1919 :

RECETTES	Millions de marks	DÉPENSES	Millions de marks
Ministère du Trésor impé- rial (abstraction faite du produit de la liquidation des stocks de l'armée et de la marine)	717	Dépenses particulières de chaque Ministère :	
Emprunts, etc.	42.033	Ministère de l'Economie. . . .	4.120,5
		— du Travail	1.181,0
		— du Trésor	1.840,0
		— des Finances et autres. . . .	1.640,1
		Administration générale des Finances. . . .	33.968,4
	<u>42.750</u>		<u>42.750,6</u>

Le budget d'ensemble fut dressé au 31 octobre 1919. Il se balançait comme suit :

	Millions de marks
Recettes ordinaires et impôts	15.309,7
Recettes et impôts extraordinaires.	42.750,0
Total.	<u>58.059,7</u>

Trois budgets additionnels y furent encore ajoutés :

	Millions de marks
1° Budget additionnel (<i>Journal officiel de l'Empire</i> , 1919, page 2185)	300
2° Budget additionnel (<i>Journal officiel de l'Empire</i> , 1919, page 129)	500,5
3° Budget additionnel (<i>Journal officiel de l'Empire</i> , 1920, page 421)	4.100,2
	<u>4.900,7</u>

Ainsi que le relevait M. de Lasteyrie, dans son rapport sur le budget des dépenses recouvrables déposé le 10 décembre 1921 à la Chambre des députés, en regard de ces 58 milliards de dépenses, les recettes effectivement recouvrées ne se sont élevées qu'à 8 milliards 390 millions de marks.

Le déficit de l'année 1919 est finalement ressorti à 49 milliards 668 millions, dont 7 milliards environ pour le seul budget ordinaire. Ce déficit a été couvert par des ressources de Trésorerie : en un an, de novembre 1918 à novembre 1919, la circulation des billets de la Reichsbank et des Caisses de Prêts était passée de 27 milliards 478 millions de marks à 44 milliards 634 millions; la dette flottante s'était élevée de 48 milliards 800 millions de marks à 84 milliards. « Comment s'étonner, dès lors, écrivait M. de Lasteyrie, de la baisse du change allemand? » Dans cette période, de novembre 1918 à novembre 1919, le cours du mark, à la Bourse de Genève, était tombé de 60 à 15 $\frac{0}{10}$!

EXERCICE 1920

Le Denkschrift de 1919 fixait les dépenses ordinaires à 17,5 milliards. En avril 1920, il fallait tabler environ sur 27,8 milliards. Le service des arrérages de la Dette à lui seul absorbait 12.374,2 millions de marks, et les dépenses pour le Fonds général des pensions 3.930,9 millions de marks. Toutes les prévisions antérieures étaient à nouveau dépassées.

Il était donc urgent non seulement de discuter le budget, mais de prendre parti sur les nouvelles mesures fiscales proposées, de trouver un cadre nouveau aux rapports de l'Empire avec les Etats et les Communes et de régulariser la situation des entreprises que l'Empire devait racheter ou prendre en mains (Chemins de fer et Postes).

On dressa au préalable un budget auxiliaire pour 1920, que l'on rattacha par la suite au budget général. Les dispositions prises résultèrent de quatre lois :

Par une première loi du 31 mars 1920, le Gouvernement impérial fut autorisé, pour le premier trimestre de l'année financière 1920 (avril-mai-juin) :

A acquitter toutes les dépenses nécessaires à l'entretien des institu-

tions permanentes et légales, et à la réalisation des mesures décidées par la loi; à remplir les obligations de l'Empire, conformes à la loi, et à poursuivre les mesures d'organisation pour lesquelles l'autorisation avait été accordée pour un trimestre.

Les moyens de couverture des dépenses ordinaires consenties pouvaient être obtenus par l'Escompte de Traités du Trésor jusqu'à concurrence de 6 milliards de marks.

Pour la couverture des dépenses extraordinaires, 1 milliard de marks devait être récupéré par la voie du crédit.

Par la même loi enfin, le Ministre impérial des Finances fut autorisé à acquitter les dépenses extraordinaires, destinées à satisfaire aux stipulations du Traité et à faire appel au crédit jusqu'à concurrence de 5 milliards de marks.

Une deuxième loi complémentaire, du 8 mai 1920, édicta des dispositions spéciales à l'égard des dépenses des ministères pour le budget de 1920, figurant sous le titre des budgets ordinaire et extraordinaire. On retrouve, là encore, au nombre de ces dépenses, celles qui étaient destinées à atténuer la cherté de la vie (3 milliards). Le procédé de couverture prévu était également le recours au crédit jusqu'à concurrence de 2.300 millions de marks.

Une troisième loi, du 6 juillet 1920, réglementait d'une façon analogue, les mouvements budgétaires du trimestre suivant (juillet-août-septembre).

L'article 5 de cette loi accordait des crédits pour les dépenses extraordinaires, non sujettes à répétition : 3.300 millions de marks; pour la couverture du déficit des Postes et des Chemins de fer : 6.100 millions de marks.

Une quatrième loi complémentaire de même date réglementait enfin les dépenses personnelles, ordinaires et extraordinaires, de chaque Département ministériel.

En présence de l'accroissement continu des charges, le Gouvernement demanda un renforcement de ses pouvoirs en matière financière. Au mois de septembre, le Chancelier Wirth menaça même de démissionner pour n'avoir pas, selon son propre aveu, à couvrir de son nom les largesses accordées sur les deniers publics ! Il demandait le droit de *veto* à l'égard de ses collègues, pour tout

ce qui concernait les finances. Or, le pas était difficile à franchir si l'on se rappelle que, sous l'ancien régime, le secrétaire impérial du Trésor (*Reichschatzsekretär*) n'avait qu'un pouvoir très limité à l'égard des recettes et des dépenses et que son influence au point de vue politique était peu appréciable. Néanmoins, le droit de veto mitigé finit par être admis par le Gouvernement :

« Aucun Ministre des Finances d'Etat particulier ou son représentant délégué ne pourra prendre de mesures qui entraîneraient, ou seraient susceptibles d'entraîner, des dépenses non consenties, sans l'assentiment préalable du Ministre impérial des Finances ».

La faculté restait réservée à tout Ministre du Cabinet d'appeler au Ministre des finances et de faire trancher le différend par le Cabinet. Mais, au sein de celui-ci, le Ministre impérial des finances conservait voix prépondérante et, si son avis n'était pas favorable, le projet contesté ne pouvait être accueilli. Il fallait pour cela une nouvelle séance du Cabinet pour trancher la question, à la majorité des voix.

Cette prérogative, qui fut d'ailleurs conservée par la suite, fortifia évidemment la position du Ministre impérial des Finances.

Il était toutefois prévu que les différends de la nature de ceux auxquels pourraient prêter, nous ne dirons pas ces délibérations, mais plutôt ces « scènes de ménage » devraient demeurer dans l'intimité du cabinet. Il était dit textuellement que **tout manquement à ces prescriptions serait considéré comme une atteinte portée à l'autorité du Gouvernement impérial et comme engageant la responsabilité des fonctionnaires qui ne s'y conformeraient pas.**

D'autre part, pour ce qui concerne l'engagement des dépenses, l'Empire devait, en principe, se mouvoir dans le cercle des limites tracées par la Constitution. Seules des exceptions étaient admises pour faire face aux dépenses imprévues considérées comme *nécessaires à l'existence*. — formule bien vague !

Un Commissaire impérial fut adjoint, pour la période de transition de l'ancien au nouveau régime administratif financier, au Ministre impérial des finances, placé sous les ordres de ce dernier, et chargé, sous la responsabilité du Ministre, de s'occuper

spécialement de l'organisation de la nouvelle Administration des finances¹.

Enfin, indépendamment de la question des économies à réaliser, se posait celle du contrôle effectif des budgets. Une réforme fut mise à l'étude. Jusque là, c'était la *Cour suprême des Comptes* (*Oberrechnungskammer*) de Prusse, qui, depuis 1714, exerçait son contrôle sur les Finances de l'Empire à la fin de chaque exercice financier. Les observations que la Cour présentait étaient d'un très grand poids et les fonctionnaires responsables avaient, en temps de paix, à redouter son jugement. Mais son contrôle tardif devenait de plus en plus inefficace et la nécessité se faisait sentir de créer un organe qui fut en état de vérifier si toutes les mesures étaient bien prises pour réaliser les économies nécessaires et si les limites assignées n'avaient pas été dépassées. Ce rôle fut dévolu à la Cour des Comptes de l'Empire (*Rechnungshof*).

C'est dans de telles conditions, avec un retard de six mois, que le Gouvernement déposa en octobre 1920, le projet de budget de l'exercice 1920-1921. Ce projet liquidait les Budgets auxiliaires et complétait l'année financière. On tablait sans doute sur des recettes et des dépenses effectives au moment même du dépôt du projet. Mais le jeu traditionnel de la dépréciation monétaire devait encore s'exercer si librement, que rien ne devait subsister des prévisions. La face tout au moins pouvait paraître sauvée aux yeux des Puissances alliées qui commençaient à s'inquiéter du sort de leur créance.

Que comprenait donc le projet de budget de l'exercice 1920-1921 ?

Sans compter l'administration des entreprises de Chemins de fer et des Postes, le budget ordinaire se bouclait en recettes et dépenses par un chiffre de 39.891,6 millions de marks. On attendait des impôts directs permanents et des impôts sur la circulation une recette globale d'environ 23.320 millions de marks. En ce qui concerne les impôts à ne percevoir qu'une fois (*einmalige Steuern*), l'impôt de guerre sur les accroissements de fortune devait rendre 4.500 millions de marks. Les droits de douane et les impôts sur la consommation, y compris les recettes provenant du monopole de

¹ Ce fut le Dr Karl, président de l'Office financier d'Etat du district d'Unterweser qui occupa ce poste pour la première fois.

l'alcool, devaient faire rentrer 9.147 millions de marks dans les caisses du Trésor impérial.

Le budget extraordinaire s'élevait à 52.579,3 millions de marks. Les dépenses devaient être couvertes par emprunts.

Ainsi, en résumé, le budget total de l'exercice 1920-21 se balançait par :

	Millions de marks
Dépenses ordinaires.	39.891,6
Dépenses extraordinaires.	52.579,3
Déficit des exploitations industrielles de l'Empire.	18.747
	<u>111.217,9</u>

Le tableau suivant, extrait du rapport M. de Lasteyrie précédemment cité, donne la décomposition sommaire des dépenses :

DÉPENSES (Exercice 1920-1921)	En millions de marks	Pour- centage
Intérêts de la Dette publique.	13.775	12,5
Dépenses des Administrations et transferts aux Etats confédérés.	19.390	17,5
Entretien de l'armée et de la marine	9.000	8,0
Dépenses du ravitaillement.	6 000	5,5
Pensions militaires	3.726	3,0
Déficit des chemins de fer et exploitations d'Empire..	18.747	17,0
Païement en exécution du Traité de Paix.	40.000	36,5
	<u>110.638</u>	<u>100,0</u>

Les dépenses avaient donc augmenté dans des proportions énormes. C'est ainsi, par exemple, que celles du Ministère des Affaires étrangères avaient décuplé, que l'ensemble des frais pour l'entretien de la Reichswehr s'élevait à 4.896 millions de marks, soit à plus du double des dépenses du temps de paix pour l'armée et la marine.

Dans le budget ordinaire de la guerre, l'entretien d'un homme, en 1914, coûtait moins de 1200 marks par an; en 1920, cet entretien revenait à 25.000 marks.

Deux nouveaux Ministères avaient été constitués : le Ministère

pour l'Alimentation et l'Agriculture et le Ministère de la Reconstitution, absorbant, comme dépenses courantes, 108,8 millions de marks.

Au budget de 1920, un crédit de 3 milliards de marks, au Ministère de l'Agriculture, avait été prévu pour permettre au Reich de vendre à ses nationaux au-dessous des prix courants. Sous le chapitre du Ministère de la Reconstitution, 1 million de marks était inscrit pour rétribuer 43 employés chargés de la reconstitution des colonies, et 770 millions de marks pour primes et subsides en faveur de la reconstruction de nouveaux navires de commerce.

Les autres départements ministériels faisaient ressortir eux aussi un accroissement de dépenses important. Le budget du Ministère de l'Intérieur se chiffrait à 50 millions de marks. L'application de la loi du 12 mai 1920, relative au service des pensions aux militaires, aux veuves et orphelins de guerre, appelait un décaissement de 4 milliards de marks. La création des Administrations nouvelles chargées des pensions figurait dans ce chiffre pour 828 millions.

L'entretien de l'armée toujours grandissante des fonctionnaires, ex-soldats ou officiers dont le gouvernement a voulu se ménager les sympathies, exigeait, en 1920, un supplément de dépenses d'environ 303,8 millions de marks. Les sommes déboursées pour réparer les dommages causés par la Révolution se chiffraient à 400 millions de marks; 200 millions de marks étaient affectés à la construction ou à la réfection des bâtiments de l'Administration; 60 millions à la construction de maisons d'habitation pour les agents des Offices financiers et de l'Administration des finances; 40 millions à la réparation des dommages de guerre causés aux Allemands à l'étranger; 1 million à l'instruction des membres des Conseils d'entreprises. Au chapitre des dépenses ordinaires du Ministère du travail, 925 millions étaient alloués en faveur de la construction d'immeubles pour habitation. Le licenciement des anciennes forces militaires exigeait 3.955 millions de marks alors que le budget précédent avait déjà englouti 3.810 millions de marks; on attribuait 49 millions aux prisonniers de guerre de retour de captivité, et 140 millions de marks étaient destinés à subvenir à l'entretien des prisonniers Russes et Polonais, internés dans les camps de concentration allemands.

En 1914, le personnel des Administrations impériales comptait un peu moins de 5.500 employés; fin 1920, il se chiffrait à plus de

80.000. On a prétendu, en Allemagne, que cet accroissement n'était qu'apparent et provenait de ce que le Ministère des finances du Reich avait absorbé toutes les Administrations financières des Etats particuliers. Sans doute, cette absorption a eu lieu, mais, ainsi que le faisait ressortir M. R. Poincaré¹, elle a compris en tout 55.000 fonctionnaires seulement. Donc, 25.000 venaient d'ailleurs (proportion : 5 contre 1).

Sur les 82.500 emplois nouveaux du budget allemand de 1920, 13.800 étaient de création nouvelle. Et ces chiffres n'englobaient pas les exploitations industrielles :

	En 1914	En 1920
1° Le personnel des P. T. T. était de :	168.000	260.000
		(Dont : 205.000 titulaires 55.010 auxiliaires).
2° Le personnel des Chemins de fer :	300.000	420.000
	(Permanent ou temporaire)	

De quelque côté que l'on dirige les regards, c'est le même spectacle d'une véritable débauche financière qui appelait des mesures énergiques. Celles-ci ne furent pas prises, ou pour mieux dire, on se refusa systématiquement à les prendre.

M. Sachs, directeur au Ministère des Finances, en discutant au Reichstag le projet de budget de 1920, déclarait :

« Nous sommes devenus misérables et nous devrions, en conséquence, réduire autant que possible le mécanisme de notre administration. Pourtant, au lieu de six ministres d'Empire que nous possédions avant la guerre, nous en avons à présent douze et, de plus, un ministre sans portefeuille ! Nous touchons ici au problème du développement excessif de la bureaucratie ».

« Le budget de 1920 mentionne à lui seul 24.852 fonctionnaires nouveaux. Et la nouvelle loi sur les traitements apporte un excédent de charges qui se chiffre, par milliards, alors que l'Etat n'a pas de ressources pour les payer. De plus, il assiste encore des organisations et des sociétés de guerre dont la suppression est urgente. »

M. Sachs déplorait, enfin, qu'aux tentatives d'économie du Conseil

¹ R. POINCARÉ, Chronique de la quinzaine (*Revue des Deux-Mondes*, n° du 15 janvier 1921).

d'Empire on ait opposé une mauvaise volonté absolue et que, malgré sa formelle désapprobation, des crédits aient été votés au Reichstag qui n'étaient couverts par aucune recette. Pour parer à cette anarchie, il faudrait, concluait-il, que le Ministre des Finances possédât le droit de *veto* absolu pour tout ce qui a trait à l'augmentation du nombre des fonctionnaires, à l'emploi d'auxiliaires et à la création d'organisations nouvelles.

Dans ce même budget, les dépenses résultant du Traité de Paix, centralisées en un budget spécial, donnaient 41,4 milliards de marks.

Doit-on, enfin, relever les déficits accusés par les exploitations de l'Empire? L'année 1920 marque un trou de près de 18 milliards au budget pour ce chapitre!

En résumé, les résultats prévus de l'exercice 1920-21 se traduisaient par les chiffres suivants :

	Millions de marks
Dépenses	110.000
Recettes effectives	<u>48.174</u>
Déficit.	<u>61.826</u>

Le déficit était en augmentation de 12 milliards 796 millions sur celui de l'exercice précédent. Il est ressorti, à la fin de l'année 1920, à 62 milliards 464 millions de marks, dont 10 milliards environ pour le budget ordinaire et les dépenses des exploitations de l'Etat.

Et il y a lieu de noter que, pour la première fois, l'Empire appliquait à son profit l'impôt sur le revenu, établi par la loi du 29 mars 1920, qui se percevait précédemment au profit des Etats, et recouvrait cette année-là le produit de l'impôt sur le capital, le Reichsnotopfer. L'effort fourni ne méritait pas tant de réclame, on en juge par les résultats!

EXERCICE 1921

Depuis la clôture de l'exercice 1920, il est, en vérité, bien difficile, pour ne pas dire presque impossible, d'y voir clair dans la comptabilité publique de l'Allemagne. M. de Lasteyrie avouait lui-même, dans son rapport aux Chambres du 10 décembre 1921, ne

pas s'y reconnaître dans le dédale des comptes du budget de l'exercice 1921 et ne pouvoir même établir de comparaisons avec les années précédentes.

Les dépenses résultant du Traité de Paix ont été englobées pour la première fois dans le budget ordinaire, ce qui a conduit à un remaniement complet dans les modes de présentation des différents budgets : ordinaire, extraordinaire et industriel.

Le projet de budget de l'exercice 1921 se présentait comme suit :

	Milliards
I. <i>Dépenses ordinaires</i>	157,465
(dont 62,353 milliards pour les dépenses ordinaires proprement dites, et 95,112 milliards pour l'exécution du Traité de Paix.)	
II. <i>Déficit des exploitations industrielles</i>	20, 0
III. <i>Dépenses extraordinaires</i>	73, 0
Total.	<u>250,465</u>

En regard de ces dépenses, il était impossible à l'époque de fixer avec quelques précisions le montant des recettes à percevoir en cours d'exercice.

Le déficit de l'année budgétaire 1921 est ressorti, en fin d'exercice, à 160 milliards.

EXERCICE 1922¹

Depuis 1922, la situation n'a fait qu'empirer. Des trous énormes se sont creusés dans le budget. On ne compte plus aujourd'hui, en Allemagne, que par des sommes qui nécessitent l'alignement d'un nombre invraisemblable de chiffres et dépassent tout ce que l'imagination aurait pu concevoir.

¹ Nous n'avons pu, en temps utile, recueillir une documentation complète sur les budgets des exercices 1921 et 1922. Nous nous bornons à indiquer très sommairement les résultats de ces deux exercices. L'exposé qui précède n'a d'ailleurs eu pour but que de marquer les étapes critiques au cours desquelles le Gouvernement allemand aurait dû faire l'effort nécessaire pour éviter la banqueroute frauduleuse dont il menace aujourd'hui les Puissances alliées.

On avait tablé pour le budget de l'exercice 1922 sur un déficit de 183.326 millions de marks :

I. *Budget ordinaire :*

	Millions de marks
Recettes	103.200
Dépenses.	86.700
Excédent.	<u>16.500</u>

II. *Budget extraordinaire :*

Dépenses.	4.945
Recettes	1.849
Déficit.	<u>3.096</u>
Postes, Télégraphes, Téléphones	2.450
Chemins de fer.	6.780
Sommes nécessaires pour l'exécution du	
Traité de Paix	<u>171.000</u>
Déficit total prévu.	<u>183.326</u>

Ces prévisions sont restées bien en dessous de la réalité : pour l'année 1922, le déficit s'est élevé, en fin d'exercice, à 844 milliards, ce qui montre bien qu'il ne peut plus être question actuellement de prévisions, en matière budgétaire, tant que le cours du mark n'aura pas été stabilisé.

EXERCICE 1923

Pour l'année courante, la situation apparaît sous un jour des plus lamentables. Le budget est déjà grevé de deux demandes de crédit, votées par le Reichstag le 29 janvier, de 1 trillion 500 milliards pour le ravitaillement du pays, et de 500 milliards pour la Ruhr.

M. Hermès, ministre des finances, avait déclaré, le 25 janvier, à la tribune du Reichstag, que le total des dépenses du budget ordinaire, pour l'exercice 1923, s'élèverait vraisemblablement à 3.500 milliards, alors qu'il ne pouvait être prévu aux recettes que 1.500 à 2.000 milliards environ.

Il estimait le déficit du budget ordinaire de l'Administration

générale des Finances à 1.600 milliards environ, sans tenir compte des déficits des autres budgets : dépenses extraordinaires, exploitations du Reich, exécution du Traité de Paix.

Le 5 mai dernier, M. Hermès a cité de nouveaux chiffres au Reichstag. L'ensemble des dépenses du Reich, pour l'exercice 1923, atteindrait, selon lui, 8.620 milliards. Cette somme serait couverte pour 6.301 milliards par la dette flottante et pour 2.319 milliards seulement par le produit des impôts.

En tenant compte du cours actuel du mark — et à supposer qu'il ne tombe pas plus bas — M. Helfferich estimait le 26 janvier que le **déficit total de l'exercice en cours ressortirait à 5.000 milliards au minimum.**

Peut-on, dès lors, oser prononcer les mots de « réformes fondamentales du Droit budgétaire » ? Celles-ci, on le constate, n'ont exercé aucune répercussion heureuse sur les finances du Reich. Elles n'offrent, à ce point de vue, qu'un intérêt de second plan dans l'étude du régime fiscal de l'Allemagne. Leur analyse permet seulement de se rendre compte du travail d'adaptation auquel on s'est livré pour faire cadrer les règles du Droit budgétaire ancien avec le nouveau régime constitutionnel.

Il ne peut être question de parler de prévisions : les projets de budget tableront sur des chiffres fantaisistes tant que l'on procèdera à l'émission de papier-monnaie pour faire face aux dépenses :

Billets de banque :

7 juillet 1922 . . .	183.573.000.000 marks
7 janvier 1923 . . .	1.350.050.000.000 —
31 mai 1923 . . .	8.376.049.000.000 —

Bons du Trésor :

7 juin 1923 . . .	11.344.064.876.876 marks
14 juin 1923 . . .	12.917.973.986.850 —

soit pour les seuls Bons du Trésor une inflation de 1.573 milliards en une semaine.

Que le Gouvernement allemand ne vienne donc plus nous opposer un bilan qui, ou ne signifie rien, ou atteste trop clairement que nous nous trouvons en présence de débiteurs de mauvaise foi, auxquels accorder de nouvelles remises de dettes serait un véritable défi porté au plus élémentaire bon sens.

CHAPITRE III

LA NOUVELLE ORGANISATION
DE L'ADMINISTRATION IMPÉRIALE DES FINANCES

I. Les Offices financiers (Finanzämter). — II. Les Commissions (Ausschüsse). — III. Les Offices financiers d'Etat (Landesfinanzämter). — IV. Les tribunaux financiers (Finanzgerichte). — V. La Cour impériale des Finances (Reichsfinanzhof). — VI. Les caractères généraux de la nouvelle organisation administrative.

La réforme du système fiscal, consécutive au changement de régime constitutionnel, appelait une transformation complète de tout l'organisme administratif, chargé de l'assiette, du recouvrement et du contentieux en matière d'impôts.

Les dispositions générales visant la nouvelle organisation des cadres de l'Administration impériale des Finances sont contenues dans l'ordonnance d'Empire du 13 décembre 1919 (*Reichsabgabenordnung*¹).

L'institution du nouveau régime fiscal a eu pour objet, ainsi que nous l'avons vu, de rendre exclusive la compétence du Reich pour tout ce qui touche aux *Impôts*². Les premiers articles introductifs de

¹ Dans la suite du texte, cette ordonnance sera le plus souvent désignée, pour abrégé, sous les initiales : R. A. O.

² Article premier : Steuern sind, im Sinne der Reichsabgabenordnung, einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichrechtlichen gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungslicht knüpft. Zölle fallen darunter; nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge (Vorzugslasten).

Die Reichsabgabenordnung gilt nur für die Steuern, die ganz oder zum Teil, zugunsten des Reichs erhoben werden. Die Reichsabgabenordnung gilt nicht soweit in den einzelnen Steuergesetzen Abweichendes vorgeschrieben ist.

la Reichsabgabenordnung ont eu soin de rappeler ce nouvel état de choses et d'en préciser la portée : la loi a entendu éliminer toute possibilité de controverses doctrinales et spécifier que seules resteraient du domaine des Pays et des Communes, les contributions présentant le caractère de servitudes (*Beiträge*) et les taxes (*Gebühren*). Dans tous les autres cas, les impôts établis, pour le tout ou pour partie, en faveur du Reich, la compétence de l'Administration impériale est de règle, sauf dispositions contraires et expresses de la loi. (Art. 1^{er}).

L'Ordonnance déclare, ensuite, que les lois fiscales devront toujours être interprétées par les Juges et l'Administration en tenant compte, non pas tant de leur texte littéral que de leur signification *économique*, afin de ne pas porter atteinte à la capacité productive de l'individu, plus que jamais touché à l'heure actuelle par l'impôt dans son activité personnelle.

L'article V pose enfin, comme principe, que l'obligation fiscale ne saurait être éludée par le contribuable, en opposant les règles du droit civil à celles du droit fiscal. En cas de contestation, les prescriptions du droit fiscal primeront celles du droit civil.

Telles sont les grandes lignes préliminaires tracées par le législateur pour délimiter en matière fiscale la compétence *ratione materiæ* des organes administratifs du Reich.

I. — LES OFFICES FINANCIERS (FINANZÄMTER)

Les Offices financiers sont la cheville ouvrière de l'Administration impériale des Finances. C'est à eux qu'incombent la besogne la plus ingrate et la plus lourde tâche matérielle.

Nous n'avons pas, en France, d'organes administratifs auxquels nous puissions exactement les comparer : le Finanzamt est chargé tout à la fois de l'assiette des impôts, de leur recouvrement et d'une partie du contentieux, alors que ces divers travaux sont confiés chez nous à des services complètement distincts.

En Allemagne, ce sont les agents dépendant du même Finanzamt qui adressent au contribuable son rôle d'imposition (*Steuerbescheid*) assurent le recouvrement de l'impôt et confient, à des Commissions placées sous la présidence du Directeur de l'Office, le soin

de se prononcer, en premier ressort, sur les litiges entre le contribuable et l'Administration.

La division du travail n'en est, d'ailleurs, pas moins assurée, cela va sans dire, au sein de chaque Office; mais il n'existe pas de cloisons étanches. Tout l'ensemble du personnel du Finanzamt est placé sous l'autorité immédiate d'un seul Directeur (*Vorsteher*).

La mission du directeur consiste à veiller à la stricte et égale application de la loi à tous les contribuables relevant de sa circonscription, à s'enquérir des répercussions exercées par les mesures fiscales sur la vie économique et les conditions de l'existence dans sa région, et à les signaler dans les rapports périodiques qu'il adresse au Ministre des Finances.

Les Directeurs sont nommés par le Ministre impérial des Finances après consultation du *Landesfinanzamt* (Office financier d'Etat), sur proposition de l'Administration supérieure des Finances.

Les Communes, la police locale et toutes les Administrations municipales sont tenues de prêter leur concours aux Offices financiers, pour leur fournir la documentation qui leur est nécessaire. Le Ministre peut, sous certaines conditions de dédommagement, confier les fonctions imparties aux Offices, aux Communes et Associations de Communes, en ce qui concerne les travaux relatifs à l'assiette des impôts. Il peut, parfois même, leur transférer le soin d'administrer et de percevoir certains impôts déterminés, après assentiment du Reichsrat; mais les Administrations communales ou les fonctionnaires chargés de remplir ces fonctions restent tenus de se conformer strictement aux instructions du Ministère impérial des Finances.

II. — LES COMMISSIONS (AUSSCHUSSE)

Leur rôle. — A chaque Finanzamt est adjoint un certain nombre de Commissions. Leur compétence et leur rôle ont été définis par la R. A. O. (art. 25 à 31) et par l'Ordonnance d'Empire du 25 mai 1920¹.

Les circonscriptions des Offices financiers sont divisées, pour

¹ Le texte de cette Ordonnance est publié *in extenso* dans le premier volume (année 1921) de la collection de *Finanz Archiv*.

l'assiette] des impôts, en cercles fiscaux (*Steuerbezirke*), qui ne doivent pas comporter moins de 3.000 habitants et plus de 15.000.

Il existe une Commission par Cercle fiscal. Elle est chargée :

1^o De collaborer avec le Finanzamt aux travaux relatifs à l'assiette des impôts sur le revenu et la fortune, à l'exclusion de l'impôt sur les successions;

2^o De se prononcer sur les réclamations présentées par les contribuables, à la suite de l'envoi des feuilles d'avertissement.

3^o De statuer, en premier ressort, sur les demandes en décharge ou réduction.

Leur rôle est donc des plus importants; il tient à la fois de l'Administration proprement dite et de la juridiction.

Leur composition. — Les Commissions sont composées de membres, dits « d'honneur » (*Ehrenmitglieder*), élus par les organes locaux représentatifs de chaque Pays, auxquels sont adjoints, mais pour moitié seulement, des membres nommés directement par le Ministre des Finances, sur proposition de l'Office Financier d'Etat.

Chaque Commission comprend un Président, au minimum quatre assesseurs élus, huit au maximum.

Les assesseurs peuvent appartenir à la fois à plusieurs Commissions. Chacun d'eux est doublé d'un suppléant, également élu ou nommé.

Les fonctions de membres d'honneur ne comportent, en principe, aucune rétribution; à titre exceptionnel toutefois, une indemnité peut leur être allouée pour frais de déplacement ou perte de temps.

La R. A. O. prescrit que *toutes les classes de revenus et de fortunes doivent être représentées, en la personne des assesseurs, au sein des Commissions* (art. 26). L'ordonnance du 25 mai 1920 (art. 6) décrète que les Offices financiers d'Etat seront chargés du soin de veiller à la juste répartition de cette représentation.

Conditions d'éligibilité des membres des Commissions. — Sont éligibles, en qualité d'assesseurs, les citoyens allemands âgés de vingt-cinq ans révolus, domiciliés depuis une année au moins dans la circonscription de la Commission. Si une Commune s'étend à la fois sur plusieurs circonscriptions, il est nécessaire pour être éligible

non seulement d'être domicilié dans le ressort de la Commune mais encore d'être inscrit au rôle des contributions directes.

Les élections ont lieu à la majorité; le sort décide, s'il y a égalité de suffrage. Elles sont fixées, au plus tard, au mois de mai de l'année au cours de laquelle expire le mandat des membres en exercice.

La durée du mandat est de trois ans. Si, par suite de décès, démission volontaire ou forcée, un des membres vient à cesser ses fonctions, il est procédé à une nouvelle élection et le nouveau membre élu entre en exercice pour une durée qui ne doit pas excéder la date d'expiration du mandat dévolu à son prédécesseur.

Si une Commission venait à démissionner en bloc, il appartiendrait au Landesfinanzamt de décider de la date des élections. Le mandat conféré à la nouvelle Commission serait seulement valable pour le temps restant à courir jusqu'à la date d'expiration des pouvoirs de la Commission démissionnaire.

L'Office financier d'Etat ratifie les élections. Son Président reçoit le serment d'honneur des membres élus et nommés, qui s'engagent à ne pas violer le secret professionnel, et à ne pas divulguer les secrets de l'industrie et du commerce.

Toute personne condamnée pour fraude en matière fiscale ou pour violation du secret professionnel est inéligible.

Procédure des Commissions — Les Commissions sont convoquées sur avis écrit ou verbal de leur Président. Le Landesfinanzamt est libre de fixer, dans ses grandes lignes, l'ordre du jour de leurs délibérations, ou de rejeter telles questions particulières dont l'examen ne lui paraît pas opportun. Le Directeur du Finanzamt est chargé du soin de diriger pratiquement leurs travaux.

La Commission juge valablement, quand, indépendamment de son Président, deux assesseurs au moins sont présents. La majorité des voix est requise pour toute décision à prendre. Le Directeur du Finanzamt a voix délibérative et prépondérante en cas de partage; lui seul a qualité pour rendre les arrêts.

Si, à plus de deux voix, la Commission se prononce pour le rejet d'un tarif, présentant une importance capitale pour le calcul de l'impôt appliqué à un contribuable, on ajoute, aux voix des assesseurs partisans de l'application du tarif le plus élevé, les voix de ceux

partisans du tarif immédiatement inférieur à ce dernier, jusqu'à ce qu'une majorité soit atteinte.

La Commission a le droit de convoquer le contribuable, de lui demander des éclaircissements verbaux et de procéder à des enquêtes.

Les comptes rendus des décisions doivent, à peine de nullité, être rédigés sous forme de procès-verbaux écrits, pour chaque cas d'espèce. Les délibérations sont l'objet de rapports qui doivent faire mention, à peine de nullité :

- 1° Du nom du Président et des membres siégeants;
- 2° Du lieu et de la date de la délibération;
- 3° De l'objet de la délibération;
- 4° Des règles prescrites par l'article premier de la R. A. O.
- 5° De l'article 29 de la R. A. O. (prestation de serment des membres de la Commission);
- 6° De l'article 49 de la R. A. O. (autorisation de l'autorité compétente de passer outre, s'il y a empêchements prévus par la loi pour l'exercice de certaines fonctions : incompatibilité).

Si une Commission ne remplissait pas sa mission conformément aux prescriptions légales, il appartiendrait au Finanzamt de prendre tous pouvoirs de décision en son lieu et place. Le Ministre des finances et les Directeurs des Offices financiers d'Etat ont le droit de prendre part, quand bon leur semble, aux délibérations des Commissions avec voix délibérative, ou de déléguer, à cet effet, leurs pouvoirs à tous agents placés sous leurs ordres.

III. — LES OFFICES FINANCIERS D'ÉTAT (LANDESFINANZÄMTER)

Les Offices financiers (*Finanzämter*) et les Commissions (*Ausschüsse*) sont placés sous la direction des *Offices financiers d'Etat*, dont les circonscriptions s'adaptent à peu près aux divisions territoriales des Etats et des Cercles¹.

Les Offices financiers d'Etat ne relèvent pas de l'autorité des Pays (Länder), mais uniquement de celle du Ministère impérial des finances.

¹ Le nombre et le siège des Offices financiers d'Etat ont été fixés par la loi du 10 septembre 1919; on en peut trouver la nomenclature dans Carl von Tyska, *Grundzüge der Finanzwissenschaft*, édition 1920, p. 65.

L'organisation allemande correspond donc, dans son ensemble, à la division tripartite que l'on retrouve dans la plupart des autres Pays : Ministère, Administrations provinciales et organes locaux d'exécution.

Chaque Landesfinanzamt est dirigé par un Président, assisté d'un nombre variable de membres, auxquels un nombreux personnel d'agents auxiliaires prête son concours.

Il est divisé en trois sections :

1^o Une première section est chargée des impôts sur la richesse et sur la circulation : impôts sur le revenu, la propriété, les transactions commerciales, les mutations immobilières, les successions, le Timbre... ;

2^o Une deuxième section s'occupe exclusivement des droits de douane et des impôts sur la consommation ;

3^o Une troisième section peut être constituée, le cas échéant, pour assurer l'administration des Domaines de l'Empire.

Les attributions du Landesfinanzamt consistent à veiller à une juste application de la loi, à exercer un contrôle sur tous les services des Administrations inférieures, et, dans certains cas, à se prononcer, comme nous l'avons vu, sur les contestations entre les Communes, les Etats et l'Empire, relatives à la répartition du produit des impôts et à l'application des lois fiscales (*Landessteuergesetz*). Le Ministre des finances peut, en outre, charger le Landesfinanzamt de l'administration des taxes et des biens domaniaux de tout Pays qui lui en exprime le désir par voie de requête.

Le Landesfinanzamt est spécialement chargé :

1^o De déterminer le nombre des Cercles fiscaux pour chaque Finanzamt ;

2^o De nommer le suppléant du Président du Finanzamt, qui est appelé de droit à siéger au sein des Commissions placées dans son ressort ;

3^o De constituer, s'il y a lieu, indépendamment des Commissions ordinaires, des Commissions spéciales, et de déterminer leurs attributions ;

4^o De fixer les indemnités à servir aux membres d'honneur.

IV. — LES TRIBUNAUX FINANCIERS (FINANZGERICHTE)

Leur rôle. — Les Tribunaux financiers constituent, auprès des Offices financiers d'Etat, le pendant des Commissions annexées aux Finanzämter. Auprès de chaque Landesfinanzamt siège un *Finanzgericht*, qui joue le rôle de Cour d'appel, pour tous les litiges, en matière d'impôts, jugés en premier ressort par les Commissions.

Leur composition. — Le Tribunal est divisé en Chambres, composées chacune de cinq juges. Deux sont nommés par le Ministre des Finances, trois sont élus comme membres d'honneur par les organes locaux représentatifs du Pays. Les uns et les autres, une fois nommés, ne relèvent plus, aux termes de l'article 14 de la Reichsabgabenordnung, que de la loi et non de l'Administration impériale.

La durée du mandat est de six ans.

Sur les trois membres d'honneur du Finanzgericht, l'un doit obligatoirement appartenir à la branche de l'industrie exercée par le contribuable dont la cause est soumise au jugement du Tribunal.

Conditions d'éligibilité des membres du Finanzgericht. — Les conditions d'éligibilité sont identiques à celles qui sont applicables aux membres des Commissions; il faut :

- 1° Être Allemand et âgé de vingt-cinq ans révolus ;
- 2° Être domicilié depuis plus d'une année dans le ressort du Tribunal ;
- 3° Être inscrit au rôle des contributions directes.

Les cas d'incompatibilité sont également les mêmes.

V. — MINISTÈRE DES FINANCES

Le Ministère impérial des finances assume la haute direction sur toutes les Administrations régionales et locales. Les Ministres des finances des Etats particuliers ne sont plus que de simples fonctionnaires placés dans un complet état de subordination à l'égard du Ministre impérial des finances.

VI. — LA COUR IMPÉRIALE DES FINANCES (REICHSFINANZHOF)

Le Tribunal suprême, en matière fiscale, est la Cour impériale des finances, dont le siège est à Munich.

Son rôle. — Le rôle de la Cour est double :

1° En qualité d'organe judiciaire, la Cour est appelée à se prononcer sur les appels contre les sentences rendues par les Finanzgerichte et sur tous les pourvois en Cassation.

2° En qualité d'organe administratif supérieur, sa compétence s'étend à de nombreuses questions dont la loi lui a réservé la connaissance. Elle tranche notamment certains conflits de législation entre les Etats, les Communes et l'Empire. Elle répond aux consultations que le Ministre des finances ou les Pays peuvent lui demander pour tout ce qui touche à l'opportunité de la mise en application de certaines mesures fiscales.

Sa composition. — Le Reichsfinanzhof se compose d'un Président, de Présidents de sections, dites *Sénats*, et de Conseillers, tous nommés à vie par le Président du Reich. Les autres fonctionnaires de rang inférieur, attachés à la Cour en qualité d'agents auxiliaires, sont nommés par le Ministre des finances.

Pour être nommé Conseiller, il faut être citoyen allemand, âgé de trente-cinq ans révolus. Les Conseillers doivent être choisis, pour moitié au moins, parmi les personnes ayant les aptitudes requises pour la magistrature.

Les membres de la Cour ne relèvent que de la loi. Les sanctions disciplinaires et les conditions de mise à la retraite sont les mêmes que celles prévues pour les membres des tribunaux.

Le Président d'Empire désigne le représentant du Ministère public, accrédité auprès de la Cour.

La Cour, siégeant toutes sections réunies, constitue le *Grand Sénat*. Celui-ci est composé de quatre Conseillers et du Président de la Cour; qui siège, indépendamment, en qualité de Président de la section dont il fait partie; si ses fonctions ne lui permettent pas, momentanément, de siéger à son Sénat particulier, le Conseiller

le plus ancien, ou à égalité d'ancienneté le Conseiller le plus âgé, le remplace.

En cas d'empêchement, la présidence du Grand Sénat est tenue par le Président de Sénat, le plus ancien, et, à égalité d'ancienneté, par le Président le plus âgé.

C'est le Ministre des finances qui fixe, d'après les besoins, le nombre des Sénaats.

A l'ouverture de la session annuelle, le Président de la Cour, les Présidents des Sénaats et trois Conseillers pris parmi les plus anciens (à égalité d'ancienneté, les plus âgés) répartissent les attributions entre les Sénaats et désignent les membres appelés à siéger en permanence dans chaque Sénat et au Grand Sénat, ainsi que leurs suppléants.

Chaque Conseiller peut être appelé à faire partie simultanément de plusieurs Sénaats.

Règles de procédure de la Cour. — L'ordre adopté pour la répartition des travaux ne peut être modifié, au cours de la session, qu'en cas de surcharge d'un Sénat ou d'empêchement permanent de certains de ses membres.

Chaque Président du Sénat assure la division des affaires entre les Conseillers de sa section.

La Cour n'est tenue de donner publicité de ses arrêts que pour ceux qui ont une portée fondamentale (article 44, R.A.O.).

Si un Sénat a l'intention de réformer un arrêt publié dans les conditions visées par l'article 44, il doit obligatoirement soumettre le cas au Grand Sénat, en faisant connaître les motifs qui lui paraissent nécessiter une modification de la jurisprudence.

Quand un Sénat se trouve en désaccord avec un autre Sénat sur une même question déjà jugée, et veut réformer l'arrêt précédemment rendu, un de ses membres est désigné comme rapporteur au Grand Sénat, qui tranche souverainement la question, après débat verbal s'il est nécessaire.

VII — LES CARACTÈRES GÉNÉRAUX DE LA NOUVELLE ORGANISATION ADMINISTRATIVE

Il résulte de la nouvelle organisation administrative — dont nous venons de décrire sommairement l'armature — que toutes les lois fiscales du Reich doivent être soumises à la ratification du Ministre impérial des finances ou des Administrations directement placées sous ses ordres.

Ce système présente le grand avantage d'assurer à la législation une unité complète. Les contribuables sont désormais soumis aux mêmes règles quel que soit le lieu de leur résidence. Il n'existe plus, en un mot, comme auparavant, un droit fiscal des Etats et un droit fiscal d'Empire.

Le trait le plus caractéristique du nouveau régime administratif est la composition des tribunaux et des corps chargés de l'assiette des impôts : *le contribuable allemand est taxé et jugé par ses pairs*.

Il reste à savoir ce que donnera pratiquement cette collaboration d'éléments étrangers à l'Administration. Les lois fiscales actuellement si complexes, et sans cesse remaniées, soulèvent chaque jour des difficultés innombrables dans leur application aux cas d'espèces. Leur solution nécessite le concours de personnes très averties : l'agent du fisc est de moins en moins appelé à faire figure de simple bureaucrate. Il doit se tenir constamment au courant des procédés nouveaux qui transforment les industries, pour être à même d'apprécier leurs facultés contributives d'après l'importance de leur rendement ; il doit se plier au jeu des méthodes nouvelles de comptabilité qui, souvent, loin de simplifier, n'ont pour but que de masquer les bénéfices imposables.

Le fonctionnaire chargé de mesurer l'activité rémunératrice de chaque individu doit donc, tour à tour, s'improviser commerçant, industriel, agriculteur, pour être à même de discuter les affirmations, de les contester avec autorité, le cas échéant, et d'imposer avec succès sa manière de voir, bien que profane, auprès des Cours appelées à se prononcer sur les litiges.

En Allemagne, où la législation est plus touffue que la nôtre, essentiellement mobile en raison des événements incessants qui

transforment, on pourrait dire, non pas jour par jour, mais souvent heure par heure, les conditions de l'existence, on a jugé nécessaire d'assurer aux fonctionnaires le concours de spécialistes bénévoles, non rétribués, recrutés parmi les contribuables eux-mêmes.

La pierre angulaire de ce nouvel édifice est le respect du secret professionnel. Or, quelles que soient les sévérités du législateur allemand au regard des infractions commises, il convient de réserver toute appréciation à l'égard des tribunaux mixtes allemands.

Ce régime hybride paraît présenter les plus graves dangers, aussi bien pour l'Etat que pour le contribuable lui-même. Les rivalités commerciales, les rancunes individuelles pourront, au sein des Commissions et tribunaux, faire écarter des sentences rendues le souci de l'impartialité et de l'équité, dont seul peut sincèrement être animé un juge de carrière indépendant, qui en impose aux justiciables par sa fonction et sa personne. Il pourrait se faire que l'Etat même n'y trouve pas son compte, en présence des résistances passives, souvent intéressées, que seront tentés d'opposer ces demi-magistrats, juges aujourd'hui, contribuables demain.

En France, le simple essai d'admission de représentants corporatifs dans les Commissions chargées du classement des hôtels par catégorie, pour l'application de la taxe de luxe, a donné, nous le savons, de fréquents déboires, qui laissent aisément préjuger des inconvénients plus sérieux qui seraient nés, sans aucun doute, de la généralisation de ce système en matière fiscale.

Il convient donc, avant de se prononcer sur cette innovation du législateur allemand, d'attendre les résultats pratiques qui en ressortiront.

La nouvelle organisation administrative a nécessité, enfin, le recrutement d'un personnel nombreux, dont les connaissances techniques ne répondent pas toujours à l'énorme tâche qui lui incombe¹. Mais cela tient surtout à la complexité des lois fiscales et à leur mobilité.

¹ Le Ministre des finances s'est d'ailleurs préoccupé du recrutement du personnel de ses Administrations : diverses ordonnances d'Empire ont tracé tout un programme d'éducation professionnelle.

CHAPITRE IV

LE NOUVEAU DROIT FISCAL

(Réglementation des rapports du contribuable et de l'Empire)

- I. *Le nouveau Code fiscal* : détermination de la compétence des Offices financiers. — L'obligation fiscale, sa naissance. — Les délais légaux. — Efficacité des décisions judiciaires. — Représentation des incapables, mandat, solidarité. — Paiement, constitution de garanties et de cautions. — Prescription. — Détermination de la valeur imposable. — Obligations des contribuables. — Pouvoirs de l'Administration. — II. *Répression de l'évasion fiscale*.

I. — LE NOUVEAU CODE FISCAL

(*Reichsabgabenordnung*)

Nous avons vu que depuis 1919 le Reich tient de la Constitution même, dans les limites qui lui sont assignées par la Landessteuergesetz, le droit de légiférer souverainement en matière fiscale et de confier à ses propres organes administratifs le soin d'asseoir et de recouvrer ses impôts. Ce régime nouveau a rendu nécessaire une réglementation générale de ses rapports avec les contribuables.

L'initiative du législateur s'est, à ce point de vue, très largement exercée. Elle a eu pour résultat d'aboutir à la codification de toute une série de règles fiscales qui, en raison de leur généralité, ont échappé, en grande partie, aux remaniements incessants apportés dans la législation, au cours de ces dernières années.

Ce caractère de fixité assure donc un intérêt d'actualité à l'exposé des principes généraux du nouveau Code fiscal, énoncés par la loi du 13 décembre 1919 (*Reichsabgabenordnung* : réglementation des impôts d'Empire).

La R. A. O. est un véritable monument législatif : elle ne comporte pas moins de 463 articles. En dehors de ce qui concerne l'organisation et les attributions des Administrations fiscales de l'Empire — décrites dans les précédents chapitres — elle embrasse tout ce qui touche à la fiscalité : depuis la naissance de l'obligation fiscale jusqu'à son extinction.

Le législateur est entré dans d'innombrables questions de détail qui, en France, seraient traitées dans des règlements d'administration publique. Nous en avons fait une sélection pour donner un aperçu des règles les plus importantes et les plus générales.

DÉTERMINATION DE LA COMPÉTENCE DES OFFICES FINANCIERS

La compétence des Offices financiers tient, soit :

- a) A la personne du contribuable : personne naturelle ou personne morale (compétence *ratione personæ*).
- b) Au lieu où se trouve située la matière imposable, ou au lieu de domicile (ou de résidence) de l'assujetti (compétence *ratione loci*).
- c) A la nature de la matière imposable : biens mobiliers ou immobiliers (compétence *ratione materiæ*).

La loi distingue tout d'abord entre les personnes naturelles et les personnes morales.

1^o PERSONNES NATURELLES.

Pour les personnes naturelles, la compétence se détermine, en principe, d'après le lieu du domicile ou de la résidence du contribuable ou de son représentant légal. Il n'est fait exception à cette règle qu'en ce qui concerne :

1. *Les Biens immobiliers possédés par les personnes naturelles.* — Est compétent, le Finanzamt dans le ressort duquel est située la propriété immobilière. Si cette dernière s'étend sur le territoire de plusieurs circonscriptions, le Finanzamt, dans le ressort duquel est inscrite, au registre foncier, la parcelle imposable, est seul compétent.

2. *Les entreprises industrielles et commerciales gérées par des personnes naturelles.* — Le lieu d'exercice de ces entreprises détermine la compétence. En cas de partage, entre plusieurs circon-

scriptions, c'est le siège central de la direction qui doit servir de critérium.

2° PERSONNES MORALES.

Pour tous capitaux mobiliers appartenant aux personnes morales ou consacrés à une exploitation (*Zweckvermögen*), la compétence est attribuée au Finanzamt dans le ressort duquel est assumée la direction. Si celle-ci fait défaut en Allemagne, le domicile ou la résidence du représentant est pris en considération. S'il n'y a pas de représentant qualifié, le Finanzamt du lieu où se trouvent situés les Biens est compétent et — en cas de partage entre plusieurs circonscriptions — le Finanzamt dont le ressort comprendra la plus grande partie des Biens.

Pour les entreprises commerciales et industrielles, gérées par des personnes morales, le Finanzamt situé au lieu de l'exercice de l'entreprise est compétent: en cas de partage entre plusieurs circonscriptions, ce sera le Finanzamt de la localité où s'exerce la Direction.

Si l'impôt se rattache à la propriété foncière appartenant aux personnes morales, le siège de celle-ci sert à la détermination de la compétence.

Enfin, si, en dehors des cas précédemment visés, la compétence ne pouvait être définie, la loi donne tous pouvoirs au Ministre des finances pour trancher la question en dernier ressort.

L'exception d'incompétence *ratione loci*, soulevée au cours d'un litige, n'a pas pour résultat de faire annuler *ipso facto* les actes du Finanzamt. Elle ne produit effet qu'à l'égard des délais impartis pour les voies de recours, qui se trouvent suspendus.

L'OBLIGATION FISCALE. — SA NAISSANCE

Est contribuable toute personne qui, aux termes des lois fiscales, est considérée comme débitrice de l'impôt (art. 79, R. A. O.).

Le possesseur d'une matière imposable en est réputé le véritable propriétaire. Si cette matière se trouve indivise entre plusieurs mains, les intéressés sont tenus de l'impôt comme si la division était réalisée. L'estimation de la valeur de chaque part est effectuée dans ce cas, soit proportionnellement au nombre des intéressés, soit

d'après les conditions fixées pour le partage si l'indivision venait à cesser.

Les donations par préciput ou entre vifs ont pour effet de faire considérer le gratifié comme propriétaire de la chose donnée. Il en est de même pour le détenteur d'un fidéicomis, fief, bien de famille ou de tous autres biens considérés comme tels par le Code civil allemand.

La dette fiscale prend naissance, dès que le fait qui motive la perception de l'impôt est réputé accompli, alors même que la fixation du quantum de cette dette dépendrait d'une évaluation (art. 81, R.A.O.). S'il s'agit de fabrication de produits imposables, nécessitant la collaboration de plusieurs branches d'industries, la dette fiscale se transmet, à tous les degrés de la fabrication, aux fabricants successifs.

La question de savoir à quel moment prend naissance l'obligation fiscale était restée des plus controversées en droit allemand. La pratique distinguait entre les impôts directs et indirects. On prétendait que pour les impôts directs l'obligation fiscale naissait avec l'assiette (*Veranlagung*) et que, par suite, l'assiette avait une signification *constitutive* et non pas seulement *déclarative* tandis qu'il en était tout autrement pour les impôts indirects.

La R. A. O. a pris parti contre cette conception : l'article 81 déclare formellement que l'obligation fiscale prend naissance aussitôt qu'est réalisé l'acte (*der Tatbestand verwirklicht ist*), auquel l'impôt est lié par une disposition légale¹.

LES DÉLAIS LÉGAUX

Le principe, en ce qui concerne les délais, est que les règles du droit civil restent applicables en matière fiscale. Toutefois les délais prescrits par la loi pour la production des déclarations, ainsi que ceux impartis par les Bureaux, peuvent être augmentés par l'Administration qui, dans ce cas, se réserve strictement le droit

¹ En droit allemand, la question présentait une importance pratique, notamment pour la détermination du point de départ des déductions à accorder pour les impôts acquittés par avance par certains contribuables (*Vorauszahlung*).

d'imposer au contribuable la constitution des garanties qu'elle juge nécessaires pour assurer la rentrée de l'impôt.

Seuls les délais prescrits pour faire valoir des moyens de droit (*Ausschussfristen*) ne peuvent être étendus; il en est de même pour les délais en matière de recours gracieux, prévus par l'article 68 de la R.A.O. (appel à la tolérance de l'Administration).

Des augmentations de délais sont prévues en faveur de certains contribuables pour la production de leurs déclarations et la mise en exercice de leurs recours, mais elles sont invariablement fixées :

1° A six mois, pour les Allemands domiciliés dans les territoires extra-européens, à dater du point de départ des délais légaux normaux ;

2° A six semaines, pour tous autres absents.

EFFICACITÉ DES DÉCISIONS JUDICIAIRES

Les décisions judiciaires (arrêts, ordonnances, etc.) rendues par les Administrations fiscales reçoivent leur plein effet après avoir été signifiées à chacun des intéressés (*Bekanntgabe*). Mais, les significations individuelles ne sont obligatoires que si la loi les impose expressément. En principe, elles résultent du simple affichage et de leur publication dans les feuilles officielles.

Les significations peuvent résulter de l'envoi d'une simple lettre recommandée. Sous cette forme, elles ont effet à dater du troisième jour de la remise de la lettre à la poste, sauf si le destinataire apporte la preuve que la lettre ne l'a pas touché dans ce délai.

Les contribuables, domiciliés à l'étranger et assujettis sur les biens qu'ils possèdent en Allemagne, ou astreints à fournir des garanties, sont tenus de désigner auprès du Finanzamt un représentant qualifié pour recevoir les communications de l'Administration. S'ils négligent de le faire, la remise à la poste des communications suffit, alors même qu'il serait établi par la suite que la lettre n'a pu leur parvenir.

Pour les contribuables dont le domicile est inconnu, l'Administration procède à l'affichage des décisions, dans ses locaux. Passé deux semaines, la signification est considérée comme régulière.

Les décisions sont sujettes à revision tant qu'il n'y a pas eu

signification, à l'exception de celles qui se prononcent sur des moyens de droit, et qui sont définitives dès le prononcé du jugement.

REPRÉSENTATION DES INCAPABLES. — MANDAT. — SOLIDARITÉ

Ce sont les règles du Droit civil qui reçoivent application, en matière fiscale, relativement à la capacité des personnes privées. Il en est de même pour celles qui visent la représentation et le mandat, à part les exceptions prévues par les articles 84 à 92 de la R. A. O., qui aggravent la responsabilité des représentants et mandataires, et étendent leurs obligations.

Les représentants légaux des personnes juridiques et des incapables sont assujettis à toutes les obligations des personnes dont ils assurent la représentation. En particulier, ils doivent veiller à ce que les impôts portant sur les biens placés sous leur administration soient acquittés. Ils restent solidairement tenus aux frais de justice, amendes et cautions.

Ces règles s'appliquent, dans la même mesure, aux personnes chargées par la loi ou en vertu de dispositions testamentaires, de gérer le bien d'autrui. Dans toutes associations de capitaux (*Zweckvermögen*) et de personnes, assujetties comme telles à l'impôt, mais ne disposant pas de la personnalité civile, les directeurs, gérants, ou à défaut les membres eux-mêmes, sont individuellement responsables des impôts dus par l'association.

Si les intéressés n'ont pas désigné de mandataire, le Finanzamt reste libre de traiter comme tel un ou plusieurs d'entre eux; l'effet des obligations s'étend à l'égard de tous.

De même, tous exécuteurs testamentaires, légataires universels, séquestres, liquidateurs, administrateurs, ont l'obligation de tenir la main à ce que les dettes fiscales soient payées, en fournissant, s'il est nécessaire, à l'Administration, des garanties sur l'héritage ou la masse.

Le Finanzamt peut récuser tous mandataires faisant profession de prêter assistance et conseil pour les questions fiscales ou de présenter des requêtes écrites ou verbales, sauf les avocats, les notaires et les représentants d'intérêts professionnels.

A tous les degrés de juridiction, le contribuable est libre de se

faire assister d'un spécialiste. Mais l'article 88 de la R.A.O. dispose que :

« Toutes conventions, tendant à accorder un dédommagement
« pour l'activité déployée par un représentant ou Conseil, sur une
« part des réductions d'impôts qui pourraient être accordées, ou sur
« le montant de l'exonération totale, sont nulles de plein droit. »

Les mandataires, de même que tous intermédiaires, restent tenus d'autre part, de toutes les obligations qui incombent aux représentants légaux, et engagent entièrement leur responsabilité personnelle au cas où ils auraient par leurs agissements permis au contribuable de se soustraire à ses obligations, en lui faisant accorder indûment des restitutions ou des réductions d'impôts¹.

L'article 92 est plus draconien encore. Il décide que tous les gestionnaires ou directeurs d'entreprises sont responsables des agissements de leurs subalternes salariés, de leurs familles, ou des personnes qui leur sont attachées, si ces derniers ont prêté leur concours pour faire indûment accorder des réductions, ou ont compromis la rentrée de l'impôt. Il appartient aux personnes incriminées d'administrer la preuve qu'elles n'ont pas eu connaissance des faits et que ceux-ci se sont produits sans leur consentement.

La solidarité, en matière fiscale, est la règle entre époux. Elle l'est également entre cohéritiers au regard de la masse successorale. Après décès, tous liquidateurs, exécuteurs testamentaires, curateurs, ayants droit, sont tenus de faire connaître au Finanzamt, dans le délai d'un mois, toutes les fraudes, dissimulations ou erreurs commises par le *de cujus*, de son vivant, au détriment du fisc. Passé ce délai, ils deviennent *personnellement* responsables sur leurs biens de toutes les irrégularités qui peuvent être relevées. Les mêmes dispositions sont applicables à toutes personnes héritant d'une entreprise commerciale ou industrielle dont l'exercice motivait la perception d'impôts.

On juge du caractère exorbitant de telles obligations auxquelles bien souvent l'intéressé n'aura pas le temps matériel de se soumettre.

¹ Les poursuites qui pourraient, à cet égard, viser les avocats, devraient être examinées par le Landesfinanzamt; le jugement serait rendu, sur sa requête, par un jury d'honneur.

Enfin, la R.A.O. stipule que les produits fabriqués imposables et les marchandises passibles de droits de douane répondent des impôts qui les frappent, sans qu'il y ait lieu de tenir compte des droits des tiers.

Tant que l'impôt n'a pas été acquitté, le Finanzamt a le droit de faire saisir les produits et les marchandises. La simple défense tient lieu de saisie.

Le droit fiscal allemand a donc étendu très loin les principes de la solidarité et de la responsabilité des représentants et mandataires.

PAIEMENT. — CONSTITUTION DE GARANTIES ET DE CAUTIONS

La Reichsabgabenordnung fixait des intérêts moratoires :

1° Si le paiement n'était pas effectué dans le temps légalement prévu, le contribuable était astreint à payer au fisc des intérêts de retard calculés au taux de 5 %.

2° Le Finanzamt était autorisé (art. 105 de la R. A. O.) à accorder des délais au contribuable si l'impôt le frappait trop durement, mais à condition que la rentrée de la contribution ne fût pas compromise. Pour les délais excédant une année, l'autorisation du Landesfinanzamt était nécessaire.

Une ordonnance du 19 janvier 1923 (*Stundungsordnung*) a modifié ces dispositions qui incitaient déjà les contribuables à s'acquitter le plus tard possible de leurs impôts. Mais, loin de remédier à la rentrée tardive des créances fiscales, la *Stundungsordnung* n'a eu pour résultat que de permettre aux assujettis de bénéficier de délais plus longs encore. En effet, non seulement elle rappelle qu'il peut être consenti par l'Administration des délais pour chaque impôt particulier (*Einzelaufschub*), mais encore elle prévoit l'ouverture d'un véritable compte au contribuable, centralisant l'inscription des délais qui lui sont accordés pour acquitter chacun de ses impôts. Ce compte équivaut à une sorte d'ouverture de crédit (*Aufschubsumme*), au taux de 5 % l'an. Or, il convient de ne pas oublier que le taux annuel du loyer de l'argent oscille actuellement, en Allemagne, dans les rapports courants, entre 14 et 15 %.

Il ne faut donc pas s'étonner, avec de tels procédés, de la mauvaise rentrée des impôts ¹.

Si l'Administration a accordé, au contribuable, la faculté de se libérer par acomptes, tous deviennent simultanément exigibles, si un seul d'entre eux vient à ne pas être acquitté à la date prescrite, ou dans les huit jours qui suivent l'avertissement de rappel. Mais, en tout état de cause, le fisc peut exiger une caution. L'article 109 de la R.A.O. donne l'énumération des valeurs admises en garantie : dépôts d'espèces, avoirs en banque, dépôts de valeurs mobilières allemandes, certificats d'inscriptions hypothécaires, constitutions d'hypothèques sur la propriété foncière... La liste n'est d'ailleurs pas limitative : l'article 113 reconnaît, en effet, le droit au Ministre des finances de consentir à la constitution de toutes autres garanties, telles que : remise de lettres de change, billets à ordre, tirés sur personnes solvables. Tout ce que la loi interdit, c'est de ne pas accepter comme garantie les éléments du patrimoine qui exigeraient des soins par trop importants ou seraient sujets à dépérissement pendant le délai accordé au contribuable pour se libérer.

Un intérêt de 4 0/0 payable en fin d'année est bonifié au constituant, pendant la durée du cautionnement sur les dépôts de garantie fournis en espèces ¹.

Le Ministre des finances a le droit absolu de renoncer au recouvrement des impôts dont les frais de perception seraient hors de proportion avec leur rendement. Les cas d'espèces sont laissés à l'appréciation des Offices financiers.

PRESCRIPTION

Les droits de douane et les impôts sur la consommation se prescrivent par un an. Tous les autres droits fiscaux de l'Empire, ainsi que les garanties prévues par les lois sur l'évasion fiscale, sont soumis à la prescription quinquennale, à l'exception des recouvrements qui portent sur des impôts réclamés après coup et se rattachent à un exercice écoulé (*hinterzogene Beiträge*) et se prescri-

¹ Ces dispositions viennent d'être modifiées à dater du 20 mars 1923, par l'*Entwertungsgesetz*, voir III^e partie.

vent au bout de dix ans. Pour tous autres droits la prescription est d'une année.

La prescription commence à courir à dater de l'année au cours de laquelle le droit du Reich a pris naissance, ou de celle de l'ajournement si un délai a été accordé au contribuable pour se libérer. Elle est interrompue par tout acte du Finanzamt impliquant affirmation de son droit.

Elle a pour effet d'éteindre le droit principal et tous les droits accessoires qui en dépendent, et de dégager de toutes obligations les personnes solidairement tenues avec le contribuable.

DÉTERMINATION DE LA VALEUR IMPOSABLE (*Wertermittlung*)¹

Au nombre des règles fiscales énoncées par la R.A.O., celles qui concernent la détermination de la valeur imposable présentent un intérêt de tout premier ordre.

Le législateur a unifié les modes d'estimation de la valeur, si différemment appréciés dans les lois fiscales particulières. Il pose comme principe général que : *l'estimation doit s'effectuer en prenant pour base la valeur vénale (gemeiner Wert.*², art. 137).

La valeur vénale ressort du prix qui est pratiqué dans le commerce habituel des choses, sur l'objet créé, après incorporation de la valeur de tout ce qui est rentré dans sa fabrication. Il faut, d'autre part, tenir compte, aux termes de la loi, de toutes les circonstances qui peuvent exercer une influence à l'occasion d'une aliénation, sans qu'il y ait lieu, toutefois, de faire état des situations exceptionnelles ou exclusivement personnelles. L'article 137 précise, enfin, que : chaque *unité économique (jede wirtschaftliche Einheit)* — p. ex : une entreprise industrielle, une exploitation agricole....., doit être évaluée *dans son ensemble (in ganzen)* sans qu'il y ait à prendre en considération le nombre ou la nature des objets qu'elle renferme.

Il en résulte pratiquement que, dans les entreprises industrielles, les déductions générales, sous forme de comptes « dépréciation de valeur » (*Bewertungs* ou *Rückstellungskosten*) sont licites, indé-

¹ Modifié par l'*Entwertungsgesetz*, à dater du 20 mars 1923. Voir III^e partie.

² Traduction littérale : valeur commune ou valeur courante.

pendamment des déductions spéciales portant sur chaque poste particulier de l'actif.

L'estimation de la valeur d'un bien (*Vermögen*) affecté à une entreprise ne doit jamais partir de cette supposition que l'entreprise sera amenée plus tard à liquider ce bien et à retenir cette valeur *au jour de la liquidation* comme valeur imposable. On doit, autrement dit, estimer la valeur, non pas d'après le chiffre inscrit au bilan commercial (*Liquidationswert*), mais d'après la valeur effective et actuelle (*Lebendig geschäftswert*), qui s'attache dans le présent, à l'utilité que représente le bien pour la continuation de l'entreprise.

Les biens fonciers échappent seuls à la règle générale : les terrains affectés d'une manière permanente à l'agriculture, la sylviculture, au jardinage, ainsi que les fonds bâtis, immeubles industriels ou de rapport, sont évalués d'après leur *valeur de rendement* (*Ertragswert*). Par valeur de rendement, on entend, pour cette catégorie d'immeubles, le rapport net multiplié par 25.

Il existe dans chaque Etat un registre constamment mis à jour de la valeur des biens fonciers, qui doit notamment mentionner les prix obtenus par les biens en cas de vente. Les propriétaires de terrains et d'immeubles sont astreints à signaler aux autorités préposées à la tenue de ces registres tous les changements survenus dans leurs propriétés. De même, les bureaux d'hypothèques doivent indiquer à ces autorités les conditions juridiques des biens fonciers.

Les valeurs mobilières sont évaluées, si elles sont cotées, d'après les cours de la Bourse, sinon d'après leur valeur vénale. Pour les créances, c'est, en principe, la valeur nominale qui compte, sauf majorations ou réductions, si l'écart par rapport à la valeur réelle est trop considérable.

Tous droits à une rente, ou à une prestation équivalente limitée à un temps donné (usufruit, rentes viagères...), s'estiment en tenant compte à la fois de l'âge du bénéficiaire et du temps à courir jusqu'au terme de la prestation.

OBLIGATIONS DES CONTRIBUABLES

Les obligations auxquelles sont astreints les contribuables par la R.A.O. ne présentent pas un intérêt bien particulier. La loi prescrit que la tenue de livres est obligatoire pour toutes personnes assu-

jetties aux lois fiscales. Elle réglemente minutieusement la manière dont les livres doivent être tenus : ni omissions, ni ratures, ni blancs, numérotage par pages ou folios — interdiction d'ouvrir des comptes sous de faux noms ou à des pseudonymes — inscription des recettes et des dépenses au jour le jour. Le Finanzamt a le droit de vérifier si les prescriptions légales ont bien été observées.

Les quittances doivent être conservées et numérotées, de même que tous papiers commerciaux pendant dix ans.

Les personnes non assujetties par leur profession à la tenue de livres (p. ex., celles qui exercent des professions libérales : avocats, médecins, etc.), sont néanmoins obligées d'enregistrer leurs recettes quand leur revenu imposable dépasse un certain chiffre¹.

Défense est faite aux établissements de crédit d'ouvrir un compte ou de louer un compartiment de coffre-fort, sans s'être enquis au préalable de l'identité du client et sans avoir très exactement consigné les noms, prénoms et domicile, avec indication du nom de jeune fille pour les femmes mariées.

Tout propriétaire d'un domaine foncier doit faire connaître au Finanzamt les noms, professions, âge et lieu de naissance des personnes qui habitent sur le terrain de sa propriété.

Enfin, les contribuables sont tenus de répondre dans leurs déclarations, à toutes les questions posées par l'Administration et de fournir, à sa demande, toutes justifications nécessaires, soit verbalement, soit par écrit. La règle générale est que la **preuve doit être administrée par le contribuable** (art. 173). Dans les cas extrêmes, le *serment d'honneur* pourra lui être déféré : *Ich versichere an Eides Statt, dass ich nach bestem Wissen die reine Wahrheit gesagt habe*. Cette mention signée de lui, doit être accompagnée du « lu et approuvé »².

Mais, il reste entendu que le serment ne pourra être exigé qu'avec l'assentiment du Landesfinanzamt et lorsque tous les autres moyens

¹ Le chiffre prévu par la R. A. O. était de 10 000 marks.

² Cf. *Droit français*. L'article 7, loi du 8 avril 1918, prescrit pour certaines déclarations à produire à l'Enregistrement un serment décisive à peu près semblable, qui a pour effet de faire tomber les contrevenants, en cas de fausses déclarations, sous le coup des peines prévues aux articles 366, 59, 60 et 463 du Code pénal.

mis en œuvre seront restés sans succès pour la manifestation de la vérité (art. 209, alinéa 3).

POUVOIRS DE L'ADMINISTRATION

Les plus larges prérogatives sont accordées à l'Administration pour lui permettre la détermination de l'assiette fiscale.

Le contribuable est tenu d'exposer clairement et sans restriction au Finanzamt ses moyens d'existence. En raison des abus et du mauvais usage que les fonctionnaires pourraient être amenés à faire des renseignements ainsi recueillis, la loi impose très rigoureusement l'observation du secret professionnel aux agents de l'Administration, et prévoit des sanctions sévères en cas de divulgation (amende, emprisonnement de six mois à cinq ans; art. 376).

Le caractère inquisitorial des pouvoirs de l'Administration ressort plus spécialement du fait que celle-ci est en droit de faire appel, pour la découverte de la matière imposable non seulement au contribuable, mais encore à toutes personnes — fonctionnaires ou non — qui, par l'exercice de leur profession ou autrement, sont à même de donner sur la situation du contribuable des indications de nature à faciliter la tâche du fisc (art. 191 et 192).

La loi contraint donc toutes les Administrations de l'Empire et du Pays, tous fonctionnaires, notaires, toutes associations ou groupements professionnels et toutes personnes privées à prêter leur concours à l'Administration. **Le Finanzamt a le droit le plus absolu de consulter même chez les tiers¹, les livres, marchés,**

¹ Cf. Droit français, art. 32, loi du 31 juillet 1920. — « Pour permettre le contrôle des déclarations d'impôt et la recherche des omissions ou des fraudes qui auraient pu être commises dans le délai de la prescription, tout commerçant, faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an, est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor, ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur-adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du Code de commerce, ainsi que tous livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses... »

Le refus de communiquer les livres ou leur destruction avant le délai fixé à l'article 11 du Code de commerce sera constaté par un procès-verbal et soumis aux sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906.

Cf. pour ce qui concerne les taxes et droits d'enregistrement, les articles 52 et 54 de la loi du 22 frimaire an VII et les dispositions postérieures à cette loi : décret du 4 messidor an XIII, art 1^{er}; — loi du 5 juin 1851, art. 16 et 28;

états, documents... Le secret des lettres missives confiées à la Poste, des télégrammes et des conversations téléphoniques a été cependant maintenu.

Il n'est fait exception à ces pouvoirs exorbitants qu'au regard :

1° Des proches parents du contribuable : époux, épouse (même divorcée), parents ou parents par alliance en ligne directe ou collatérale;

2° Des avocats;

3° Des médecins;

4° Des auxiliaires attachés au service des personnes appartenant à l'un des trois groupes ci-dessus, qui ont eu l'occasion de connaître certains faits, en raison même de leurs fonctions;

5° Des prêtres.

Les Banques et Caisses d'Epargne ont été, non seulement par la R.A.O., mais encore par les lois relatives à l'évasion fiscale, relevées du secret professionnel et **tenues de communiquer au Finanzamt les noms de leurs clients avec la liste des valeurs déposées par chacun d'eux**².

Des moyens de contrainte ont été prévus à l'égard des tiers récalcitrants (amendes, frais de justice mis à la charge des contrevenants, art. 202). Il peut même être ordonné à une Banque d'interdire temporairement au contribuable l'accès de son coffre ou de ne lui laisser prendre communication de ses dépôts qu'en présence d'un des agents du Finanzamt.

— décrets des 17 et 28 juillet 1857, art. 9; — loi du 23 août 1871, art. 22; — loi du 21 juin 1875, art. 7; — loi du 5 juin 1850, art. 35, 44, 45 et 47; — loi du 23 août 1871, art. 7; — loi du 28 mai 1858, art. 13; — loi du 13 mai 1863, art. 10; — loi du 30 mars 1872, art. 2; — loi du 29 décembre 1884, art. 4; — loi du 28 avril 1893, art. 29 et règlement d'Administration publique du 20 mai 1893; — loi du 9 avril 1898 et décision du Ministre des finances du 13 août 1909.

Tous ces textes énumèrent les personnes assujetties, en France, à la communication des répertoires, actes, documents... dont l'examen est susceptible de faciliter le contrôle des agents de l'Administration. Mais l'obligation ne vise que certaines catégories de personnes, appelées par des fonctions spéciales à effectuer une certaine catégorie d'opérations bien déterminées.

La loi allemande a une portée beaucoup plus générale que la loi française. En dehors des exceptions mentionnées ci-dessus aux § 1°, 2°, 3°, 4° et 5° les droits de vérification du fisc ne comportent, en principe, aucune limitation.

² Modifié par l'Entwertungsgesetz, voir II : Répression de l'évasion fiscale.

DROIT FISCAL PÉNAL ET PROCÉDURE PÉNALE

La dernière partie de la R. A. O. traite enfin du droit fiscal pénal et de la procédure pénale. Le législateur définit, notamment, ce qu'il faut entendre par fraude, intention frauduleuse et recel en matière d'impôts. Quant à la procédure pénale, la loi distingue entre :

1° La procédure pénale administrative, qui repose entièrement entre les mains du Finanzamt;

2° La procédure pénale judiciaire, qui reste du ressort des autorités de chaque Etat, seules qualifiées pour se prononcer sur les peines à infliger.

Le Ministre des finances a le droit de s'opposer à une procédure pénale administrative. Il peut également accorder des remises de peines.

En résumé, les pouvoirs de l'Administration fiscale ont été jusqu'ici pratiquement illimités. Il resterait à savoir cependant si le fisc a bien fait usage de tous ses droits. L'évasion fiscale s'est pratiquée sur une si large échelle qu'il est permis d'en douter.

II. — RÉPRESSION DE L'ÉVASION FISCALE¹

PREMIÈRE PÉRIODE (28 janvier 1916 - 8 septembre 1919).

Dès l'apparition des impôts extraordinaires de guerre de 1916, toute une série de dispositions furent prises en vue de réprimer l'évasion fiscale, qui se traduisait par un exode considérable des capitaux allemands à l'étranger, en dépit de l'encerclement militaire de l'Allemagne.

¹ Ordonnance des 28 janvier 1916 et 8 février 1917; — loi du 9 avril 1917; — loi du 26 juillet 1918; — ordonnance du 21 novembre 1918; — ordonnance du 15 janvier 1919; — loi du 24 juin 1919; — ordonnance du 23 juillet 1919; — loi du 8 septembre 1919; — ordonnance du 24 octobre 1919; — loi du 24 décembre 1920; — ordonnance du 14 janvier 1920; — ordonnance du 29 septembre 1920; — loi du 4 juillet 1921; — loi du 22 décembre 1921; — loi du 2 février 1922; — loi du 22 mars 1922; — loi du 22 décembre 1922; — ordonnance du 26 janvier 1923; — loi du 20 mars 1923.

L'origine des premières mesures qui tendirent à s'opposer à la fuite des capitaux, remonte à l'ordonnance du 28 janvier 1916, instituant la fameuse *Centrale des Changes* (*Devisenstellen*²), organe chargé de monopoliser le commerce de l'achat et de la vente des devises destinées aux règlements des opérations commerciales.

Bien que créée primitivement dans le but d'assurer la défense du change allemand sur les marchés étrangers, la Centrale des Changes ne tarda pas, en effet, à jouer un deuxième rôle. Par ordonnance du 8 février 1917, elle reçut non seulement mission de contrôler les importations de marchandises, mais d'organiser une surveillance sur l'exportation des capitaux allemands. Les simples particuliers furent contraints de passer par son intermédiaire :

1° Pour tout envoi ou transfert de monnaie « allemande » à l'étranger (l'ordonnance du 28 janvier 1916 ne visait que les lettres de change, chèques et monnaies ou billets « étrangers »);

2° Pour tout envoi de titres ou coupons destinés à servir à un paiement ou à un échange à l'étranger;

3° Pour toute utilisation de crédits possédés par un Allemand à l'étranger.

Ce contrôle ne parut cependant pas suffisant, il ne pouvait permettre de réprimer l'évasion fiscale « subjective », qui se traduisait par l'émigration des capitaux auxquels les nationaux faisaient franchir la frontière pour les mettre, en personne, à l'abri des taxes exceptionnelles de guerre.

Aussi, la loi du 9 avril 1917, dite de *sûreté de l'impôt de guerre* (*Sicherungsgesetz*), prescrivit-elle aux personnes physiques de fournir des garanties au fisc en cas de transfert à l'étranger de leur domicile ou de leur résidence. L'article premier stipulait qu'il y aurait lieu de *prendre des mesures de sécurité à l'égard des contribuables, toutes les fois que l'on se trouverait en présence de faits « qui pourraient faire supposer que la perception des impôts pourrait être compromise par le transfert de la fortune à l'étranger. »*

Cette loi fut complétée par une deuxième loi, en date du 26 juillet 1918, qui astreignit tout contribuable, désireux de se rendre à l'étranger, à déposer entre les mains de l'Administration une cau-

² La Centrale des Changes était constituée par le groupement de vingt-six Banques allemandes et de la Reichsbank.

tion s'élevant à 20 % de sa fortune, et édicta des peines sévères contre l'émigration clandestine.

L'ordonnance du 21 novembre 1918 renforça encore ces divers moyens de contrôle, en prescrivant que tout envoi de valeurs mobilières à l'étranger ne pourrait être effectué que par l'intermédiaire des Banques.

La loi du 24 juin 1919, enfin, porta le chiffre de la caution prévue en cas d'émigration à 50 % de la fortune. Mais, la Centrale des Changes, qui n'avait pu assurer une surveillance bien efficace sur le mouvement des devises et ne répondait plus à l'objet pour lequel elle avait été instituée, fut dissoute par ordonnance du 23 juillet suivant.

A côté des dispositions législatives qui viennent d'être indiquées, des règlements revêtant le caractère de mesures de police ou d'administration, avaient également apporté diverses restrictions, telles que l'obligation du *Passpflicht*, la censure postale et télégraphique, abolie *ipso facto* par la Révolution, mais aussitôt rétablie par ordonnance du 15 novembre 1918. Leur examen n'offre aucun intérêt particulier, car il ne visaient pas spécialement l'évasion fiscale.

Cette première période a donc marqué, pour ainsi dire, l'apparition d'un régime embryonnaire de contrôle sur l'exportation des capitaux à l'étranger. Les fraudes et les fuites n'en furent cependant pas moins nombreuses : les grosses fortunes trouvèrent une terre hospitalière chez les Neutres, situés en dehors de la ligne d'encerclement des alliés. Il est, certes, difficile de chiffrer le montant des sommes qui passèrent à l'étranger. Mais celui-ci fut, à n'en pas douter, considérable, de l'aveu même des Allemands.

DEUXIÈME PÉRIODE. -- (8 septembre 1919-24 décembre 1920.)

La législation ne s'est nettement précisée dans le sens d'une répression plus énergique qu'à la fin de l'année 1919. Une loi du 8 septembre résuma et compléta les moyens de contrôle mis à la disposition de l'Administration impériale. Elle rappela que, *sur « tout le territoire de l'Empire et ses prolongements, toutes prestations équivalentes à un paiement ne pourront s'effectuer avec « l'étranger que par l'intermédiaire des Banques. »* (Article premier.)

Par « Banques », la loi spécifiait qu'il fallait entendre non seulement les Sociétés de Crédit, mais encore les Caisses d'Epargne et tous particuliers ou entreprises exerçant la profession de banquier.

Elle soumettait toute personne effectuant à l'étranger l'envoi de « moyens de paiement » à l'obligation de souscrire une déclaration en triple exemplaire; le premier était conservé par la Banque pour sa justification, le deuxième transmis au bureau du Besitzsteuer (*Besitzsteueramt*), et le dernier joint à l'expédition. Les Banques elles-mêmes étaient astreintes à cette formalité lorsque l'envoi était fait pour leur compte personnel.

La loi du 8 septembre 1919 instituait, de plus, un véritable monopole de fait, pour les Banques déjà autorisées par l'Administration à effectuer des paiements à l'étranger : l'article 5 interdisait, en effet, à tous autres Etablissements de crédit de procéder à ces règlements.

Toutes Administrations du Reich, Etats ou Communes, ainsi que les notaires, étaient tenus de signaler au Besitzsteueramt les fraudes dont ils pouvaient avoir connaissance.

Enfin, le Ministre des finances était autorisé, d'accord avec le Ministre de l'Economie nationale, à prendre, par voie d'ordonnances, toutes mesures propres à assurer la perception de l'impôt sur les fortunes évadées ou dissimulées. Il recevait à cet effet pouvoir d'ordonner la confiscation ou le rapatriement des sommes passées en fraude à l'étranger.

La loi du 8 septembre 1919 avait reçu force exécutoire jusqu'au 1^{er} octobre 1920.

Dès le 24 octobre 1919, le Ministre des finances, faisant usage des pouvoirs qui lui avaient été conférés, rendit une ordonnance qui marque un nouvel acheminement vers un régime de restrictions plus rigoureuses encore :

1^o Elle rendit obligatoire le dépôt, auprès des Banques, pour le paiement des coupons, des feuilles de coupons attachées aux titres, et, pour l'encaissement des valeurs amorties, du corps même du titre (**Depositzwang**);

2^o Elle imposa à tout Allemand, en résidence ou domicilié à l'étranger — et non assujéti à l'impôt sur le revenu en Allemagne — effectuant l'une des opérations visées ci-dessus, la remise d'une déclaration, avec détail numérique, par laquelle il était attesté, sous

la foi du serment, que les valeurs étaient bien sa propriété et que l'opération n'était pas effectuée pour le compte d'un tiers assujetti. Il n'était prévu de dispense qu'au cas où le propriétaire des titres aurait consenti à remettre au Finanzamt une nomenclature complète de toutes les valeurs constituant son portefeuille. Le double, visé par l'Office, pouvait dans ce cas, sur sa simple présentation, permettre aux Banques de se passer de toutes autres justifications ;

3^e Elle abolit enfin le secret bancaire, en ce sens que les Banques furent astreintes à produire au Finanzamt, avant le 31 mars 1920, la liste de leurs déposants inscrits chez elles au 31 décembre 1919. Tous les semestres elles avaient l'obligation de faire connaître au Finanzamt les noms de leurs déposants nouveaux. Le fisc reçut le droit de contrôler sur place les renseignements fournis et même s'il le jugeait utile, de se faire présenter les titres.

Les contraventions étaient punies de l'amende, de l'emprisonnement, ou de ces deux peines cumulées ; dans certains cas, la confiscation des valeurs au profit du Reich pouvait être ordonnée. Les Banques prises en défaut pouvaient se voir interdire pour l'avenir la continuation de tout ou partie de leurs opérations.

L'abolition du secret bancaire et le Depositzwang constituent le premier essai vraiment sérieux de répression de l'évasion fiscale. Mais le grand défaut de ces mesures fut d'arriver trop tard ! La Reichsbank estimait elle-même que, d'août 1914 à novembre 1920, il était officiellement sorti du territoire pour 17 milliards de marks de titres allemands et étrangers¹. On évaluait alors à 10 milliards les évasions clandestines de valeurs mobilières. Depuis la guerre, l'Allemagne avait, en outre, exporté 2 milliards de marks de monnaie-or.

TROISIÈME PÉRIODE (24 décembre 1920-20 mars 1923).

L'exportation des capitaux restait ainsi réglementée, en novembre 1920, par toute une série de textes législatifs ou d'ordonnances qui constituaient un système dépourvu de cohésion. On estima utile de procéder à une révision complète de la législation et à une mise au point nouvelle. Ce fut l'objet de la loi du 24 décembre 1920 qui,

¹ Reichsbank : *Argent et valeurs de change* ; compte rendu publié en novembre 1920.

légèrement retouchée par la suite sur quelques points de détail¹, se trouvait encore en vigueur au début du mois de mars 1923.

La période précédente avait été, à vrai dire, une période de tâtonnements. A dater du 24 décembre 1920, la répression des fraudes atteignit, théoriquement tout au moins, son point culminant.

Les principales caractéristiques de la loi nouvelle étaient les suivantes :

1° *Maintien du Depositwang;*

2° *Rappel de l'interdiction d'envoyer ou de transporter à l'étranger, autrement que par l'intermédiaire des Banques, des valeurs et des moyens de paiement;*

3° *Déclaration obligatoire au fisc, pour :*

a) Envoi ou transport à l'étranger de titres pris en garde pour le compte d'un étranger, ou portés au crédit de son compte (*auf Stückekontogutgeschrieben*);

b) Envoi ou transport à l'étranger de moyens de paiement pour le compte d'un étranger;

c) Mise à la disposition au crédit du compte d'un Allemand ou d'un étranger, à l'étranger, ou d'un étranger en Allemagne — directement ou indirectement — de sommes en monnaie allemande ou étrangère (paiements-lettres de crédits);

d) Livraison par les Banques, en Allemagne, de valeurs étrangères à des non banquiers (signature par le destinataire d'un accusé de réception à transmettre au Finanzamt);

4° *Inscription à l'encre rouge sur tous documents émanant de l'étranger, destinés à être encaissés en Allemagne, de la mention « provenant de l'étranger ».*

Toute Banque qui :

a) Acquittait sur le débit d'une personne non banquier, établie en Allemagne, l'un de ces documents tiré sur elle, ou domicilié chez elle pour son paiement;

b) Recevait paiement sur de tels documents — en espèces ou autrement — de la part d'un non banquier établi en Allemagne,

Etait tenue d'exiger une déclaration en double exemplaire de la personne par le débit de laquelle le document avait été acquitté (a)

¹ Lois des 4 juillet 1921, 2 février 1922, 22 mars 1922 et 22 décembre 1922. Ordonnance du 26 janvier 1923.

et de la personne qui avait payé sur le document (b). L'un des exemplaires devait être remis sans délai au Finanzamt.

Dans certains cas d'espèce, la formalité de la déclaration était supprimée pour faciliter certaines opérations, telles que : envoi à l'étranger de valeurs à recouper, à estampiller ou à échanger, exercice des droits de vote ou de préférence....

6° *Interdiction d'ouvrir un crédit en marks allemands à une personne ou Société ayant son siège à l'étranger sans autorisation de la Reichsbank;*

7° *Obligation aux bureaux de chèques postaux d'informer le Finanzamt des paiements directs et des virements sur l'étranger;*

8° *Fixation des sommes que les voyageurs étaient autorisés à emporter sur eux à l'étranger¹.*

9° *Monopole de fait donnant aux seules Banques enregistrées au 9 septembre 1919 le droit de traiter des opérations avec l'étranger;*

10° *Aggravation des pénalités : amendes jusqu'à 1 million de marks, emprisonnement jusqu'à deux ans, perte des droits civiques, confiscation des valeurs dissimulées, interdiction aux Banques relevées en contravention de continuer leurs opérations.*

Tel était le nouveau régime inauguré par la loi du 24 décembre 1920. Depuis cette date, une dérogation assez importante fut apportée par la loi du 22 décembre 1922 au système des déclarations. L'article premier de celle-ci décida que : « le visa d'autorisation du « Finanzamt apposé sur le « Kapitalfluchterklärungsschein » ne serait « pas exigé lorsque l'ordre émanerait d'une personne, ou association de personnes, à laquelle la Chambre de commerce compétente aurait délivré une attestation indiquant que l'exercice de « son commerce comporte régulièrement des transactions pour la « conclusion desquelles elle doit effectuer des paiements à l'étranger. »

L'article premier spécifiait que cette exemption de visa du Finanzamt ne devrait s'appliquer qu'au cas où les paiements effectués rentreraient dans le cadre habituel des opérations commerciales traitées par les bénéficiaires de cette mesure de faveur et que celle-ci pourrait être rapportée pour cause d'abus.

¹ 200.000 marks, par application de la loi du 22 décembre 1922.

Par ailleurs, la loi du 24 décembre 1922 disposait que l'exportateur, ou toute personne agissant ouvertement ou clandestinement pour son compte, qui laisserait à l'étranger tout ou partie de la contre-valeur d'une marchandise exportée, avec l'intention de la soustraire aux impôts, pourrait se voir interdire toute nouvelle exportation de marchandises, même libres de toute interdiction générale d'exportation. (Art. 3 et suiv.)

Personne n'ignorait que l'évasion fiscale se pratiquait depuis longtemps sous cette forme, sur la plus large échelle. C'est seulement au début de 1923 que l'on songea pour la première fois à y porter remède!

QUATRIÈME PÉRIODE. — *Le nouveau régime institué par la loi du 20 mars 1923.*

L'ingéniosité des fraudeurs, en dépit de toutes les sanctions prévues, s'est cependant donné libre cours pour tourner les règlements. Il faut dire que les agents des Offices financiers, absorbés par une tâche écrasante, ne pouvaient être partout à la fois. La faute en revient au législateur qui, en Allemagne, ne sait rien faire sans compliquer tout à l'extrême. Les renseignements recueillis, grâce aux déclarations prévues par la loi, se sont amoncélés dans les Bureaux, qui n'ont pas eu le temps matériel d'en effectuer le dépouillement. Sans doute nous voulons bien croire que toutes les opérations ont été signalées au fisc; mais, cette paperasserie a submergé l'Administration et n'a eu pour résultat vraiment pratique que d'accroître le nombre des fonctionnaires et de grever par suite plus lourdement le Budget du Reich.

Quoi qu'il en soit, on avait tout au moins nettement marqué le désir de réprimer la fraude. Mais, depuis la chute du cabinet Wirth, une orientation nouvelle de la politique financière a commencé à se dessiner.

Les représentants de la grande industrie viennent, depuis janvier, d'enregistrer une série de succès, qui ne laissent presque rien subsister du plan de réforme d'Erzberger, le seul homme d'Etat allemand qui ait peut-être, dans une certaine mesure, fait un effort pour améliorer la situation financière de l'Allemagne.

Nous avons vu comment les partisans de l'autonomie fiscale des

Pays et Communes, viennent de marquer un vigoureux retour offensif contre le Statut fiscal, qui paraît sérieusement compromis.

Les droits de contrôle du Reich sur l'exportation des capitaux viennent à leur tour d'être si considérablement restreints depuis le mois de mars, qu'on peut les estimer pratiquement réduits à néant.

La nouvelle loi, dite *Entwertungsgesetz*, relative à l'adaptation des lois fiscales à la dépréciation monétaire, promulguée le 20 mars 1923, décrète, en effet, le rétablissement du **secret bancaire** et la **suppression du *Depositzwang***.

Désormais :

1° **Les banques ne sont plus astreintes à fournir la liste de leurs déposants.** (Abrogation des articles 189 et 209, alinéa 2 de la R. A. O.). Autrement dit, le contrôle de la propriété des valeurs mobilières allemandes est radicalement supprimé.

2° **L'encaissement des coupons allemands et le remboursement des titres amortis allemands n'exige plus le dépôt des feuilles de coupons et des titres.** (Abrogation de l'Ordonnance du 24 octobre 1919 : article premier à 5 et article 7.)

3° **L'acquisition des valeurs mobilières étrangères, en Allemagne, devient libre.** (Abrogation de l'article 4 de l'Ordonnance du 26 janvier 1923, qui visait l'obligation pour les personnes n'exerçant pas la profession de banquier, et non clientes de la banque, de signer un reçu en double exemplaire, dont l'un était remis au Finanzamt.)

Le cabinet Cuno se démasque en prêtant la main à un tel retour en arrière, qui enlève au fisc toute possibilité de contrôle pour le paiement de l'impôt général sur le revenu et les successions.

L'*Entwertungsgesetz* ne s'en est d'ailleurs pas tenue là : d'autres dispositions non moins grosses de conséquence, ainsi qu'on le verra à la fin de cette étude, ont une fois de plus bouleversé toute l'économie du régime fiscal de l'Allemagne. Ne convient-il pas de voir là un grossier défi lancé à la France, en réponse à l'occupation de la Ruhr? Il y a lieu d'espérer que la Commission des Réparations saura prendre des précautions contre ces brusques volte-face, le jour où l'Allemagne, venant à récipiscence, demandera à reprendre la conversation et fera des propositions concrètes de règlement.

CHAPITRE V

LES IMPOTS D'EMPIRE

(D'après la législation en vigueur jusqu'au 20 mars 1923).

L'Allemagne était avant la guerre un véritable laboratoire d'essai de tous les impôts : les formes les plus diverses de mises à contribution de l'individu et d'évaluation de la matière imposable y ont été successivement expérimentées.

Les limites primitivement assignées à l'Empire avaient fait, presque exclusivement, reposer le centre de gravité de son système fiscal sur les impôts indirects et les droits de douane. Pour les Etats particuliers, par contre, le champ d'expérience n'avait comporté, pour ainsi dire, aucune limite.

De quel côté le Reich allait-il se diriger au lendemain de l'armistice? Allait-il accorder la prédominance aux impôts personnels, ou aux impôts réels? Faisant abstraction complète du passé, aborderait-il résolument le problème fiscal sous un jour entièrement nouveau?

En vérité, les Gouvernements qui se sont succédés depuis l'armistice n'ont jamais voulu se mesurer ouvertement avec les difficultés sans cesse croissantes qui menaçaient de mettre en péril la situation financière du Pays. Ils ont préféré, jetant leurs regards sur les étapes déjà parcourues, puiser çà et là dans la législation des Etats particuliers, les méthodes qui leur ont paru le plus commodément devoir s'adapter aux mœurs et aux usages, sans tenir compte, dans une mesure suffisante, des circonstances exceptionnelles nées de la guerre.

Autrement dit, la législation relative aux impôts ne se présente pas, le plus souvent, comme une œuvre vraiment originale, mais

plutôt comme une mosaïque, dont il est encore relativement aisé de dissocier les éléments.

Nous n'entrerons pas dans le détail des classifications nombreuses, sous lesquelles les auteurs allemands groupent les impôts. Celles-ci ne présentent qu'un intérêt purement théorique. Nous nous bornerons à passer en revue, suivant la distinction généralement adoptée par eux, les divers impôts directs et indirects figurant au budget du Reich.

LES IMPOTS DIRECTS

Il y a lieu de distinguer dans le groupe des impôts directs, ceux qui sont établis à titre permanent (*dauernde Steuern*), de ceux qui sont destinés à n'être perçus, qu'à titre exceptionnel : une fois pour toutes, suivant l'expression consacrée par le droit allemand (*einmalige Steuern*).

Dans chacune de ces deux catégories d'impôts, les uns frappent le revenu, les autres le capital, d'autres enfin, la transmission des biens. En vue d'en simplifier l'exposé, nous adopterons la division suivante :

GROUPE A. — *Impôts frappant les revenus.*

- I. — Impôt d'Empire sur le revenu des personnes physiques (*Einkommensteuer*).
- II. — Impôt d'Empire sur les salaires (*Lohnsteuer*).
- III. — Impôt d'Empire sur le revenu des Sociétés (*Körperschaftssteuer*).
- IV. — Impôt d'Empire sur le revenu des capitaux mobiliers (*Kapitalertragsteuer*).

GROUPE B. — *Impôts frappant le capital.*

- 1° L'impôt dit « sacrifice à la détresse de l'Empire » (*Reichsnotopfer*).
- 2° Impôt d'Empire sur la fortune (*Vermögensteuer*).
- 3° Impôt d'Empire sur les accroissements de fortune (*Vermögenszuwachssteuer*).

4° L'emprunt forcé (*Zwangsanleihe*).GROUPE C. — *Impôts frappant la transmission des biens.*

1° Impôt d'Empire sur les Successions et sur les Donations (*Erbschaftssteuer*).

2° Impôt d'Empire sur les plus-values immobilière (*Zuwachssteuer*).

Nous reprendrons successivement chacun de ces impôts pour en décrire le mécanisme général, en indiquer la portée, le rendement et les répercussions qu'ils exercent à l'heure actuelle sur le contribuable.

GROUPE A. — *IMPOTS SUR LE REVENU*I. — L'IMPOT D'EMPIRE SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES ¹

(*Einkommensteuer*).

La loi du 29 mars 1920 a concordé avec la suppression des impôts sur le revenu, qui étaient jusque-là perçus par les Etats particuliers, pour donner naissance à un nouvel impôt d'Empire.

Le modèle dont s'est inspiré le Reich lui a été fourni par la loi prussienne. Toutefois, l'Einkommensteuer s'en écarte sur plusieurs points.

La loi du 29 mars 1920 et celles qui l'ont amendée par la suite ne visent, en effet, que les personnes *naturelles*. Les personnes juridiques : Sociétés par actions, Sociétés à responsabilité limitée, associations douées de la personnalité juridique, et tous groupements de personnes ou de biens relevant du droit privé et public sont soumis à un impôt spécial sur le revenu, par la loi dite « sur les Sociétés » (*Körperschaftsgesetz*).

Pour déterminer l'obligation fiscale, on a, d'autre part, écarté la méthode qui consistait à remonter aux sources productives de revenus (*Quellentheorie* : théorie des sources), et à percevoir l'impôt,

¹ Loi du 29 mars 1920, modifiée par les lois du 31 mars 1920, 21 juillet 1920, 24 mars 1921, 11 juillet 1921, 20 décembre 1921, 20 juillet 1922, 23 décembre 1922.

par retenue, dès la formation même de la matière imposable. Cette méthode avait recueilli les préférences de la plupart des Etats particuliers pour l'application de l'impôt sur le revenu.

Tandis que jusque-là, en Prusse, par exemple, on ne considérait comme revenu que l'ensemble des richesses économiques émanant *annuellement* au profit de l'individu, de sources *permanentes* d'activité commerciale et industrielle (*Erwerbsquellen*), la loi nouvelle du Reich astreint à l'impôt l'ensemble des revenus qui s'expriment en numéraire ou équivalent, sans se préoccuper de savoir si ces revenus se reproduisent périodiquement (par exemple : gains de loterie, gains de spéculation...), et sans se soucier de leur origine : capitaux, propriété foncière, exercice d'une industrie, travail, etc.

La loi du 29 mars 1920 a été remaniée à différentes reprises. En particulier, l'échelle des tarifs a été modifiée fréquemment pour tenir compte de la dépréciation monétaire. Des modifications ont été apportées également au système d'évaluation du « minimum nécessaire à l'existence », affranchi de l'impôt (*Existenzminimum*), et au décompte des réductions accordées pour charges de famille.

L'exposé suivant tient compte des modifications successives, apportées au régime primitif, jusqu'au 20 mars 1923.

CONTRIBUABLES ASSUJETTIS. — La loi distingue entre les contribuables assujettis sur la totalité de leurs revenus et ceux qui ne le sont que sur une partie seulement.

I. *Aux contribuables assujettis sur la totalité de leurs revenus appartiennent* : 1° Les nationaux allemands, à l'exception de ceux qui séjournent d'une façon permanente à l'étranger, depuis plus de deux années consécutives, sans avoir conservé de domicile en Allemagne.

Les fonctionnaires de l'Empire ou des Pays, ainsi que les militaires, dont la résidence officielle est située à l'étranger, — et tous les citoyens allemands attachés à leur service, — sont assujettis à l'Einkommensteuer, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la durée du séjour à l'extérieur, à moins qu'ils n'acquittent à l'étranger, en raison de leur domicile, un impôt sur le revenu équivalent à l'impôt allemand.

2° Les étrangers domiciliés en Allemagne, y exerçant leur industrie ou y résidant depuis six mois au minimum.

II. *Aux contribuables assujettis sur une partie seulement de leurs revenus appartiennent* : Toutes personnes naturelles, sans considération de nationalité, domicile ou résidence, qui retirent des revenus de propriétés immobilières indigènes, d'entreprises industrielles ou commerciales, ayant leur siège en Allemagne, de l'exercice sur le territoire du Reich d'une profession rémunératrice quelconque ; bénéficient de traitements et indemnités servis par les Caisses publiques allemandes, en raison de services rendus ou d'emplois tenus par elles dans le passé.

Des exceptions peuvent être accordées sous réserve des clauses de réciprocité prévues par le Droit des gens.

REVENUS IMPOSABLES

L'Einkommensteuer frappe le revenu des personnes physiques, sans distinguer entre les sources qui lui ont donné naissance. Seul est pris en considération, pour le calcul de l'impôt, le *revenu global*. Le système des cédules a été écarté par le législateur.

L'impôt s'applique aussi bien aux revenus accidentels qu'aux revenus présentant un caractère normal de périodicité, aussi bien aux revenus exprimés en numéraire qu'en équivalent. Toutefois, le contribuable est autorisé à demander non seulement la défalcation des dettes, mais encore des dépenses engagées tant pour l'acquisition que pour l'accroissement ou la conservation du revenu ; ces dépenses sont désignées sous le qualificatif général de *Werbungskosten*, et l'Administration se montre très large à cet égard.

Le législateur a successivement passé en revue les différentes sources de revenus des contribuables, mais il n'entend pas pour cela faire reposer l'obligation fiscale ou la taxation sur des bases variables, suivant chaque catégorie de revenus. Il n'a eu en vue que de solutionner certains cas particuliers, pouvant prêter à des difficultés d'interprétation dans la pratique.

L'examen de ces cas d'espèce présente un certain intérêt, si l'on tient à se faire une idée précise du mécanisme de l'impôt général sur le revenu en Allemagne. Il y a lieu de les indiquer brièvement.

Revenus retirés des propriétés immobilières. — Sont considérés comme revenus fonciers les revenus provenant des entreprises forestières et agricoles. Ceux-ci sont évalués en prenant pour terme

de comparaison les recettes et les dépenses d'exploitation afférentes à chaque entreprise, compte tenu de la différence relevée entre l'état et la valeur des bâtiments, des produits, des marchandises en magasin, de l'outillage accessoire et de l'importance du capital constitutif, à la fin et au début de chaque exercice commercial : année économique (*Wirtschaftsjahr*¹). Le revenu imposable se détermine donc d'après le « bénéfice d'exploitation ».

L'estimation des biens doit, par application des principes généraux s'effectuer en prenant pour base la « valeur vénale » (*Gemeiner Wert*), ou la « valeur d'usage » (*Gebrauchswert*) de chaque objet, sous déduction des amortissements.

A l'actif des entreprises forestières et agricoles s'ajoute la valeur des objets qui constituent l'accessoire du fonds. C'est ainsi que l'agriculteur devra incorporer, dans son bilan fiscal, au chiffre de l'actif, — à rapprocher du chiffre des dépenses pour faire ressortir le bénéfice imposable de son exploitation, — la valeur *au cours du jour*, par exemple, de ses animaux de trait, de son matériel de labour, etc.

Le revenu des propriétés bâties et des parcelles foncières louées ou affermées, est décompté d'après le prix de location ou de ferme, en faisant rentrer en ligne de compte dans celui-ci tous les avantages en nature qui peuvent être retirés par le propriétaire.

Si des immeubles d'habitation, ou des parties d'immeubles d'habitation, sont occupés par le propriétaire lui-même ou affectés à son usage personnel, ou gratuitement concédés par lui à des tiers, la valeur locative doit servir d'étalon pour l'estimation du revenu imposable. Mais si des bâtiments sont utilisés, en tout ou pour partie, par le propriétaire lui-même, ou l'usufruitier, pour l'exercice d'une entreprise forestière, agricole ou industrielle, ou de tout autre genre d'industrie, la valeur locative ne doit servir ni au calcul du rendement, ni au décompte des frais généraux.

Revenus retirés des entreprises commerciales et industrielles. — Pour les entreprises commerciales, industrielles et minières, c'est le *bénéfice commercial* qui sert à évaluer le revenu. Le gain com-

¹ Par opposition à l'année civile (*Kalenderjahr*) et à l'année fiscale (*Steuerjahr*). A partir de 1922, la concordance a été établie en droit allemand entre l'année civile et l'année fiscale. (Loi du 20 décembre 1921.)

mercial ressort de l'état comparatif des recettes et des dépenses d'entreprise, en tenant compte de l'état et de la valeur des produits fabriqués, des matières premières en stock, des accessoires dépendant du fonds et du capital constitutif, comparativement à leur valeur vénale, à la fin et au début de chaque exercice commercial.

Aux recettes s'ajoute la valeur des objets que le contribuable a utilisés, en cours d'exercice, pour son usage personnel, ou affectés à des buts autres que ceux poursuivis par l'entreprise elle-même.

Pour les contribuables astreints à tenir régulièrement des livres de commerce, le bénéfice commercial s'établit d'après l'inventaire et le bilan. L'article 33 de la loi du 24 mars 1921 dispose :

« S'il est indiqué pour des objets composant le capital d'exploitation, un prix d'achat ou de revient, la valeur de ces objets, lors de la détermination des bénéfices industriels ou commerciaux, est représentée par leur prix d'achat ou de revient, déduction faite des réductions autorisées pour cause de dépréciation résultant de leur usure. Si le prix d'achat ou de revient d'un objet est supérieur à sa valeur courante, le contribuable a la faculté de porter en compte cette valeur au lieu du prix d'achat ou de revient. Dans ce cas, la valeur portée en compte en fin d'exercice commercial doit figurer comme valeur des objets au début de l'exercice commercial suivant. »

Les frais déboursés pour le perfectionnement des procédés de fabrication, les sommes consacrées à l'augmentation du capital d'entreprise, peuvent, en outre, être déduites des bénéfices, au même titre que les sommes déboursées pour l'entretien de l'outillage et l'acquittement des impôts personnels.

Amortissements et réserves. — Le législateur a fait bénéficier le contribuable de larges exonérations sur les sommes conservées à titre de réserves et d'amortissements.

La loi du 29 mars 1920 a, en effet, subi de profondes retouches : les textes anciens ont été tellement élargis, dans un sens libéral, que l'on se demande même quelle peut en être la portée réelle à l'heure actuelle.

La loi primitive n'affranchissait de l'impôt que les amortissements annuels et normaux, opérés pour compenser la dépréciation des bâtiments, du matériel et des capitaux d'entreprise,

Les industriels s'élevèrent contre ce régime, qui, d'après eux,

permettait à peine de couvrir les frais engagés pour les remplacements d'outillage les plus indispensables, sans cesse accrus en raison de la hausse des prix. Ils prétendirent que l'impôt pesait trop lourdement sur la plupart des entreprises et nuisait à leur développement.

Aussi, depuis 1921, le législateur a permis aux contribuables de défalquer les réserves et les fonds de renouvellement (*Steuerfreier Rücklagen-Erneuerungsfonds*), constitués pour couvrir les frais supplémentaires déboursés pour tous remplacements d'outillage ou de matériel et son adaptation aux besoins économiques nouveaux ou pour donner aux entreprises toute extension nécessaire.

L'exemption fiscale était toutefois soumise par la loi du 24 mars 1921 à un délai : période de six années (1920 à 1926), article 59 a¹.

En définitive, la législation allemande établit une ligne de démarcation entre :

1° *Le bilan fiscal (Steuerbilanz).*

2° *Le bilan commercial (Geschäftsbilanz).*

Les éléments actifs de ce dernier ne sont pas tous retenus pour le calcul de l'impôt; c'est aux Commissions chargées de la taxation qu'il appartient de procéder aux disjonctions. Comment seront-elles pratiquement opérées? Aucune règle précise n'étant posée par la loi, il est plus que certain que sous le règne de l'arbitraire, les fuites ont dû être nombreuses.

Revenus retirés des capitaux mobiliers. — Aux revenus des capitaux mobiliers, assujettis à l'impôt général sur le revenu, appartiennent :

¹ Article 59 a — Lors du calcul des bénéfices industriels et commerciaux, en vue de la taxation pour les bénéfices 1920 et 1921 et pour les années civiles 1922 à 1926, peuvent être exonérées de l'impôt : les réserves, en rapport avec les circonstances, destinées à la couverture des frais de renouvellement d'objets rentrant, à titre d'aménagements, dans le capital des entreprises agricoles, forestières, industrielles ou minières, pour la partie excédant la valeur courante des nouveaux objets (*Mehrkosten* : frais supplémentaires). Ces frais supplémentaires devront être couverts au moyen des réserves; s'il n'existe pas de réserves constituées à cet effet, ils pourront être déduits en tant que frais d'acquisition (*Werbungskosten*). Dans la détermination du prix d'achat ou de revient, les frais supplémentaires n'entreront pas en ligne de compte, si, pour le renouvellement du matériel, ils ont été déduits comme frais d'acquisition ou couverts à l'aide des réserves exonérées de l'impôt.

1° Les dividendes, intérêts et autres bénéfices afférents à des actions, obligations, parts de fondateurs, participations aux Sociétés coloniales, associations minières jouissant de la personnalité civile, Coopératives et Sociétés à responsabilité limitée.

2° Les revenus tirés de la participation aux affaires industrielles, en qualité de commanditaire (*Stiller Gesellschafter*).

3° Les intérêts de tous emprunts, inscrits sur les livres de la Dette ou faisant l'objet d'extraits d'inscriptions.

4° Les intérêts tirés de tous groupements de capitaux, de quelque nature qu'ils soient, y compris les intérêts, dépôts et avoirs conservés par les Caisses d'Epargne, banques ou autres institutions de crédit.

5° Les intérêts servis sur hypothèques et inscriptions hypothécaires, toutes rentes ou annuités servies sous forme de rentes.

Pour les hypothèques remboursables par voie d'amortissement, n'est décomptée comme revenu que la part du paiement qui est acquittée, comme intérêts, sur le capital restant dû.

6° Les revenus provenant de rentes transmissibles.

7° Les agios provenant de l'escompte de lettres de change, billets divers, y compris les intérêts de Bons du Trésor, en tant qu'il s'agit d'un placement de capitaux.

Revenus retirés du travail. — Aux revenus du travail *assujettis à l'impôt sur les salaires* (voir plus loin), appartiennent :

1° Les traitements, salaires, tantièmes, gratifications, allocations servies, quel qu'en soit le motif, avantages pécuniaires accordés par tous Services publics ou privés.

2° Les bénéfices retirés de la mise en exploitation de toutes connaissances scientifiques, artistiques, littéraires, de l'enseignement, de l'exercice de la médecine, de la profession d'avocat, d'architecte, d'ingénieur, ou de toutes autres occupations.

3° Les pensions, retraites, pensions de veuves et d'orphelins et toutes autres allocations ou indemnités en nature touchées en raison de services antérieurs ou d'une profession antérieurement exercée.

4° Les sommes tirées de toute activité permanente ou exceptionnelle, de toute nature, notamment pour administration de patrimoines, ou pour exécution de testament.

De même, tous tantièmes ou autres bonifications versés aux administrateurs ou membres du Conseil de surveillance, des Sociétés

par actions en commandite, par actions à responsabilité limitée, coopératives, et de toutes autres associations de personnes, auprès desquelles le contribuable ne joue pas le rôle de propriétaire ou copropriétaire d'entreprise.

Pour les sommes qui représentent le dédommagement d'une activité déployée pendant plusieurs années, il a été décidé, en vue d'atténuer les duretés de la progression du tarif, que l'impôt ne serait décompté que sur la somme retirée, divisée par le nombre d'années écoulées, puis ajoutée au revenu normal de l'année en cours¹.

AUTRES CATÉGORIES DE REVENUS

En dehors des différentes catégories de revenus qui viennent d'être énumérés, sont également assujettis à l'Einkommensteuer, tous autres revenus, qu'ils dérivent de sources régulières ou non.

Dans cette catégorie, rentrent notamment : les rentes viagères, les pensions viagères, rentes temporaires et autres rentes non transmissibles par héritage.

Il n'y a pas lieu de rechercher si le contribuable a un droit à faire valoir sur les sommes qu'il doit retirer, ou si celles-ci lui sont versées à titre de don purement gratuit. L'obligation fiscale ne prend naissance que si le donateur ne rentre pas lui-même dans la catégorie des personnes imposables à l'impôt sur le revenu.

Sont considérées comme revenus, les sommes versées à titre de dédommagement aux personnes qui, pour un motif particulier, ont consenti à subir une réduction du chiffre de leurs revenus normaux. C'est le cas, notamment, des gains de loterie.

Bénéfices retirés d'aliénations à titre onéreux. — La loi du 29 mars 1920 (art. 11) considérait comme « ressources diverses passibles de l'impôt » les bénéfices de toutes les aliénations à titre onéreux, sans distinguer entre les bénéfices d'aliénations habituelles et occasionnelles. Un tempérament a été apporté à cette disposition par la loi du 24 mars 1921 ; ne sont imposables que les bénéfices retirés par les particuliers :

¹ Par exemple, un auteur, pour un ouvrage commencé en 1921 et terminé en 1923, a reçu de son éditeur 240.000 marks ; à son revenu normal de l'exercice 1923, il ajoutera seulement : $240.000 : 3 = 80.000$ marks.

1° En dehors de l'exercice de leur profession habituelle;

2° Si l'achat a été effectué avec l'intention de réaliser un gain au moment de la revente : gains spéculatifs (*Spekulationsgevinne*).

Dans la pratique, on le conçoit aisément, des difficultés ne peuvent manquer de surgir, quand il s'agira de définir les limites de la spéculation. Quel sera, en effet, le critérium à adopter pour savoir si, par exemple, un particulier qui achète et revend une partie de son mobilier, tout en réalisant un bénéfice, fait acte de spéculation?

Sur quelles bases reposera l'élément spéculatif? le prix? la durée de la possession? l'intention? Le législateur ne le dit pas. De tels cas d'espèces sont, à n'en pas douter, de nature à soulever, des conflits permanents entre le contribuable et l'Administration.

La loi du 24 mars 1921 a stipulé que les pertes, en cas de ventes isolées, ne devront être déduites que si l'acquisition des biens aliénés a été effectuée en vue d'une revente avec bénéfice, et à condition que ces opérations ne rentrent pas dans l'exercice de la profession habituelle du contribuable. De plus, la déduction ne doit être opérée qu'à concurrence du montant des bénéfices réalisés sur les ventes isolées, qui auront été comptés dans le calcul du revenu imposable de la même année civile.

Le législateur a enfin excepté de l'impôt, les gains réalisés sur les ventes de biens fonciers ou de droits immobiliers, à condition que le vendeur n'ait pas eu l'intention de spéculer. Mais ici, une présomption légale a été introduite : la loi estime qu'il y a spéculation quand la revente est effectuée dans un délai de dix années à compter de l'achat, ou lorsque, dès l'origine, l'achat a été effectué avec l'intention manifeste de revendre.

Sommes non comptées comme revenus. — Ne sont pas considérées comme revenus imposables :

1° Les sommes provenant d'héritages, legs, donations, ou constitutions de trousseaux;

2° Les indemnités ayant leur source dans une assurance sur la vie, de même que toutes sommes récupérées par le contribuable comme contre-partie de la constitution d'un capital différé (assurances-capitalisation);

3° Les indemnités versées à la suite d'accidents ayant entraîné réduction partielle ou totale de la capacité de travail;

4° Les pensions et certaines majorations de pensions, servies aux militaires — soldes particulières allouées pour décorations de guerre — allocations en nature accordées aux membres de l'armée;

5° Indemnités versées par les Caisses d'assurance contre la maladie, et par les Caisses de secours pour des buts d'éducation, de perfectionnement, ou pour favoriser le développement des sciences et des arts.

DÉFALCATIONS LÉGALES

Le législateur s'est fidèlement inspiré, sur ce point, de la loi prussienne. Du revenu global sont à déduire :

1° Les frais de fabrication, les dépenses d'entretien auxquelles appartiennent les frais professionnels précédemment cités (*Werbungskosten*), les impôts sur les produits (*Ertragsteuern*) : impôts sur l'industrie, impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, impôt sur les transactions (*Umsatzsteuer*), les amortissements pour dépréciation des constructions, entrepôts, magasins, etc., à condition que les frais d'acquisition ne soient pas déduits en tant que frais de gestion et ne soient pas couverts par la constitution de réserves libres d'impôts¹; les frais de déplacement du contribuable, de son domicile particulier au lieu de son travail; les dépenses supplémentaires pour l'entretien du ménage, quand la femme exerce une profession qui l'empêche de s'occuper elle-même de son intérieur.

2° Les intérêts des dettes contractées par le contribuable et les charges ou rentes à servir à titre obligatoire, soit en raison d'obligations légales, privées ou publiques, à condition que ces dettes n'aient aucun rapport économique avec des revenus exonérés d'impôts².

Les pensions alimentaires ne sont pas exonérées par la loi.

3° Les cotisations versées aux Caisses de secours contre la maladie, les accidents, le chômage, l'invalidité; les cotisations

¹ La loi autorise les entreprises minières, carrières et autres exploitations à faire rentrer en ligne de compte dans l'amortissement, l'épuisement des substances extraites.

² L'article 14 de la loi du 24 mars 1921 prévoit une déduction partielle des intérêts de dettes, dans le cas où le contribuable est astreint à verser des annuités d'amortissement, par application de la loi sur le *Reichsnotopfer* (art. 31, alinéa 1^{er} et art. 33).

versées pour constitution d'une retraite aux veuves et orphelins, aux Caisses de pensions, aux Caisses de décès (*Sterbekassen*) jusqu'à une somme maxima annuelle de 8.000 marks¹.

4° Les primes versées pour assurance du contribuable ou d'un membre de sa famille, contre la mort naturelle ou violente, en tant qu'elles ne dépassent pas 48 000 marks annuellement².

5° Les cotisations versées aux groupements corporatifs, associations de groupements corporatifs, ayant pour but exclusif la défense d'intérêts professionnels et non l'exercice d'une industrie.

6° Les cotisations versées aux associations indigènes qui poursuivent des buts exclusivement économiques, artistiques, religieux, philanthropiques ou d'intérêt public, à condition que l'ensemble de ces cotisations réunies ne dépasse pas 10 % du revenu annuel.

Après déduction de ces cotisations, le revenu imposable subsistant est soumis au même pourcentage d'impôt que celui qui aurait été appliqué si aucune défalcation n'avait été opérée :

7° Les pertes subies dans le commerce d'achat et de revente d'objets;

8° Les dépôts d'épargne pour un montant annuel maximum de 48.000 marks, s'il est convenu que le capital ne sera remboursé qu'en cas de mort ou de survie, dans une période qui ne peut être inférieure à vingt années, et à condition que la teneur du contrat soit communiquée au Finanzamt et que les parties déclarent renoncer à toute modification ultérieure ou résiliation du contrat³.

¹ Nouveau chiffre prévu, à partir de 1923, par la loi du 23 décembre 1922.

Antérieurement : 100 marks (loi du 29 mars 1920), 1.000 marks (loi du 20 juillet 1922). Provisoirement pour l'exercice 1922 : 2.000 marks.

² Nouveau chiffre prévu à partir de 1923 par la loi du 23 décembre 1922.

Antérieurement : 600 marks (loi du 29 mars 1920), 8.000 marks (loi du 20 juillet 1922). Provisoirement pour l'exercice 1922 : 16.000 marks.

³ Cette disposition a été introduite par la loi du 20 juillet 1922, mais elle limitait à 8.000 marks le montant des placements. La loi du 23 décembre 1922 a porté ce chiffre à 48.000 marks pour les exercices 1923 et suivants, mais les défalcatons pour primes d'assurance (§ 3) et dépôts d'épargne (§ 8) ne devront pas excéder dans leur ensemble 48.000 marks. Elle a stipulé, d'autre part, que les contribuables bénéficieraient rétroactivement de l'exonération des dépôts d'épargne pour l'exercice 1922 jusqu'à concurrence de 16.000 marks.

Il résultait qu'en 1923 les contribuables étaient appelés, sans tenir compte

MODES D'ASSIETTE ET DE PAIEMENT DES IMPOTS

Tout contribuable disposant d'un revenu annuel supérieur au chiffre fixé par le Ministre des Finances, d'accord avec le Reichsrat, est tenu de souscrire chaque année une déclaration¹.

Les revenus de la femme, vivant sous le même toit que son mari, sont décomptés dans le revenu global du mari. Mais si cette dernière tire des revenus de son travail, dans un commerce distinct de celui de son mari, elle reste personnellement assujettie à l'impôt sur le revenu.

Aux revenus du contribuable sont ajoutés les revenus de ses enfants mineurs, sauf s'ils proviennent de leur travail.

A trois reprises différentes, le législateur a pris en considération des périodes différentes pour la fixation de l'assiette de l'impôt sur le revenu. Les procédés successivement adoptés fournissent un exemple des plus typiques des complications innombrables que suscitent, en Allemagne, l'application des lois fiscales.

Les trois systèmes d'assiette peuvent se résumer de la façon suivante :

Premier système. (Loi du 29 mars 1920.)

L'assiette de l'impôt devait être établie, pour chaque *exercice fiscal* (1^{er} avril au 31 mars), d'après le revenu annuel imposable

des adoucissements du barème général de l'impôt sur le revenu, à jouir du triple avantage :

1^o D'acquitter leur contribution afférente à l'exercice 1922 en monnaie dépréciée, en raison de l'avalissement du mark au cours de la période 1922-1923, comme cela s'est d'ailleurs toujours produit antérieurement;

2^o De bénéficier du tarif transitoire de la loi du 20 décembre 1922 pour le décompte des exonérations générales comprises ci-dessus dans la rubrique « défalcatons »;

3^o De retrancher 16.000 marks pour leurs revenus épargnés.

Ce régime vient d'être nouvellement modifié par la loi du 20 mars 1923. (Voir III^e Partie.)

¹ La loi du 29 mars 1920 imposait une déclaration à tout contribuable dont le revenu annuel dépassait 10.000 marks. En raison de la dépréciation continue de la valeur du papier-monnaie, le législateur a estimé utile de ne plus fixer de chiffre minimum et de laisser le soin au Ministre des Finances de déterminer le point de départ de cette obligation.

perçu par le contribuable *au cours de l'année civile* (1^{er} janvier au 31 décembre) qui *précédait immédiatement cet exercice*.

Exemple : Si l'on se place en 1921, l'exercice fiscal portait sur la période : 1^{er} avril 1920-31 mars 1921. L'impôt à recouvrer au terme de cet exercice devait être assis en prenant pour base le revenu imposable du 1^{er} au 31 janvier 1919 (année civile précédant immédiatement l'exercice fiscal 1920-1921).

Il en résultait qu'en 1921 le contribuable acquittait un impôt basé sur des résultats antérieurement acquis, remontant au 31 décembre 1919. Etant donné les fluctuations du mark, il est inutile de se demander à quels résultats pouvait conduire un tel procédé d'estimation.

Deuxième système. (Loi du 24 mars 1921.)

Dans le but de remédier à la défectuosité de cette première méthode, le législateur décida que l'assiette prendrait, pour un exercice fiscal déterminé, comme terme de comparaison, *le revenu imposable du contribuable pendant la durée de son obligation fiscale au cours de l'année civile qui s'est achevée dans cet exercice fiscal*.

Exemple : Se plaçant toujours en 1921, l'exercice fiscal reste le même que précédemment : 1^{er} avril 1920-31 mars 1921. L'impôt à percevoir en fin d'exercice devait être assis en prenant pour base le revenu imposable retiré par le contribuable du 1^{er} avril 1920 au 31 décembre 1920 (l'année civile, dont une partie s'est achevée dans l'exercice fiscal ci-dessus considéré).

Autrement dit, le contribuable était taxé en 1921 sur la base de son revenu imposable des neuf derniers mois de l'année civile 1920 (1^{er} avril au 31 décembre). L'assiette ne portait plus, comme dans le cas précédent, sur des résultats acquis quinze mois auparavant. L'Administration, pour compléter l'évaluation du revenu imposable destiné à la détermination de l'assiette, évaluait *provisoirement* les revenus du trimestre à venir (31 décembre 1920-31 mars 1921) et supposait, pour cette évaluation, que les revenus à échoir devaient être sensiblement en rapport avec le montant des revenus déjà encaissés par l'assujetti.

Ces prévisions, forcément erronées, provoquaient par la suite des redressements, en plus ou en moins, qui nécessitaient pour les

bureaux un minutieux travail de réajustement entre l'assiette provisoire et l'assiette définitive. Le contribuable, en fin de compte, avait toujours soit à reverser un supplément d'impôt, soit à toucher une ristourne pour le trop payé.

Troisième système. (Loi du 20 décembre 1921.)

Le troisième système a tendu à simplifier définitivement le mode d'assiette. La loi du 20 décembre 1921, a purement et simplement fait abstraction de l'« exercice fiscal ». L'impôt est désormais fixé *pour une année civile et d'après le revenu imposable perçu par le contribuable pendant la durée de son obligation fiscale au cours de cette année civile. L'impôt est établi après achèvement de l'année civile, ou, lorsque l'obligation fiscale disparaît au cours de l'année civile, après sa disparition*¹ (art. 29, alinéa 1).

¹ L'article 29, alinéas 2 et 3, prévoit que : « pour calculer le revenu provenant d'établissements agricoles ou forestiers, de l'exercice d'une profession ou d'une exploitation minière, et dans le cas de contribuables établissant des bilans réguliers portant sur un exercice commercial qui ne coïncide pas avec l'année civile, on prend pour base au lieu de l'année civile, l'exercice commercial qui s'est achevé dans l'année civile, envisagée à l'alinéa 1^{er}. Dans ce cas, ces contribuables sont imposés sur leur revenu global pendant la période correspondant à leur exercice commercial, s'ils ont fait figurer dans le bilan de leur entreprise commerciale, agricole ou forestière, l'ensemble de leurs revenus, y compris ceux dont ils peuvent disposer par ailleurs. Si plusieurs exercices commerciaux s'achèvent dans la même année civile, leurs résultats sont totalisés. Si deux exercices commerciaux sont séparés par une période pour laquelle aucun bilan n'a été établi, les revenus afférents à cette période doivent entrer en ligne de compte dans la mesure où ils se placent dans l'année civile prise pour base, conformément à l'alinéa 1^{er}. Si l'obligation fiscale disparaît entre la fin du dernier exercice commercial qui doit servir de base d'imposition et la fin de l'année civile prévue à l'alinéa 1^{er}, le revenu perçu jusqu'à la disparition de l'obligation fiscale devra être ajouté aux résultats obtenus au cours du dernier exercice commercial.

Si l'obligation fiscale n'a pas existé pendant toute la durée de l'année civile prise pour base aux termes de l'alinéa 1^{er}, l'assiette est établie, pour cette année civile, sur les revenus perçus pendant la durée de l'obligation fiscale. Dans ce cas, les dégrèvements indiqués à l'article 26, alinéa 1^{er} (ce sont les dégrèvements prévus en faveur des contribuables mariés ayant des enfants), doivent être réduits dans la proportion qui s'établit entre le nombre de mois pleins pendant lesquels a existé cette obligation et la durée de l'année civile.

Pour les entreprises agricoles, forestières, industrielles, minières, c'est « l'exercice commercial » qui sert de base au lieu et place de l'année civile (*Wirtschaftsjahr* : année économique). Pour les entreprises qui dressent leur bilan tous les trimestres, tous les semestres, d'une façon générale à différentes reprises, au cours d'une même année civile, on totalise les résultats.

Le système actuel a donc anticipé, puisqu'il est impossible, aussi bien au contribuable qu'à l'Administration, de prévoir par avance, à quel chiffre se montera le revenu de l'année civile en cours. L'assujetti devra néanmoins commencer, dès le début de celle-ci, à acquitter une partie de sa contribution. On a voulu ainsi éviter une discontinuité dans le paiement de l'impôt.

Le paiement des acomptes (*Vorauszahlung*) a été réglementé par les articles 42 et 42a, de la loi du 20 décembre 1921 :

En attendant de recevoir une feuille d'avis pour une année civile, le contribuable devra effectuer, à valoir sur sa dette fiscale pour cette année, au 15 février, 15 mai, 15 août et 15 novembre, des versements anticipés d'un montant égal au quart de l'impôt fixé en dernier lieu.

Si la dette fiscale a pris naissance au début ou dans le courant d'une année civile, le montant des versements anticipés, prévus à l'alinéa 1 qui devront être effectués avant réception d'une feuille d'avis, sera fixé d'après le montant probable du revenu imposable pendant l'année civile.

Si le revenu imposable d'un contribuable, pour une année civile doit, selon toute apparence, s'augmenter de plus de 50.000 marks, par rapport au montant du revenu précédemment fixé, il peut être procédé à une nouvelle détermination des sommes payables par anticipation.

Si, par des affirmations dignes de foi, le contribuable déclare que son revenu imposable, pour une année civile, sera probablement réduit d'un cinquième, et au moins de 5.000 marks, par rapport au revenu sur lequel il a été précédemment imposé, il peut bénéficier, sur sa demande, d'un sursis de paiement pour la partie des versements anticipés correspondant à la diminution probable de son revenu imposable (Art. 42).

Le montant de l'impôt fixé pour une année civile, conformément aux dispositions de l'article 29 (voir supra) doit être acquitté dans les quatre semaines qui suivent la remise de la feuille d'avis, dans la mesure où il dépasse celui des versements effectués par anticipation en vertu de l'article 42, à valoir sur la dette fiscale afférente à cette année civile (Art. 43).

Ces mesures ont été destinées à accélérer le paiement de l'im-

pôt. Elles complètent dans ce sens les dispositions de la Reichsabgabenordnung¹. Mais, elles donnent une idée des répercussions qu'elles ne peuvent manquer d'exercer sur la tenue de la comptabilité des Bureaux chargés de la perception. Il n'y a pas lieu d'être surpris si, au cours de la période de flottement législatif qui s'est écoulée de 1920 à 1922, les recettes fiscales sont aussi mal rentrées.

EXONÉRATIONS POUR CHARGES DE FAMILLE

La loi du 29 mars 1920 prenait déjà en considération la situation de famille du contribuable et l'exonérait pour une somme fixe considérée comme un minimum nécessaire à son existence (*Existenzminimum*). Les 1.500 premiers marks de revenu imposables étaient affranchis. A cette somme venaient s'ajouter 500 marks pour chaque personne dont le contribuable avait la charge.

La loi du 24 mars 1921 a modifié ce mode de calcul : la défalcation ne porte plus désormais sur le chiffre du revenu imposable. Celui-ci reste entièrement soumis à l'impôt, comme s'il ne devait pas y avoir réduction. Celle-ci porte en dernier lieu seulement sur le quantum de l'impôt normalement décompté.

Il a été également prévu des dégrèvements en faveur des contribuables âgés de plus de soixante ans, ou touchés par des événements malheureux portant atteinte à leurs facultés contributives.

Depuis le 24 mars 1921, de nombreuses modifications ont été apportées par le législateur ; elles se trouvent groupées dans le tableau ci-après :

Les dégrèvements légaux ne sont pas excessifs, étant donné la dépréciation du mark. Il suffit de se représenter que les 48.000 marks soustraits du revenu annuel comme dépôt d'épargne, représentent, au cours actuel du change (0 fr. 01 environ les 100 marks), 4 fr. 80 de notre monnaie ! Ce n'est donc pas là qu'il faut chercher les causes d'insuffisance du rendement de l'impôt sur le revenu.

¹ Intérêts moratoires pour retard apporté à l'acquittement des impôts (voir p. 190). Le droit fiscal a été modifié sur ce point par la loi du 20 mars 1923 (voir III^e partie).

IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

(Dégrèvements prévus par la loi.)

Dispositions législatives	Contribuable marié et son conjoint	Par enfant mineur à charge	Contribuable âgé de plus de 60 ans	Pour tous contribuables en cas de réduction des facultés contributives (cas spéciaux laissés à l'appréciation du fisc)	Dépôts d'épargne affranchis de l'impôt
Loi du 23 Mars 1920	Sont retranchés du revenu avant calcul de l'impôt : 2.000 M. (mari : 1.500 + femme : 500)	1 ^o Revenu < cent mille : 700 M. sont retranchés avant calcul de l'impôt. 2 ^o Revenu > cent mille : 500 M. sont retranchés avant calcul de l'impôt par enfant mineur ou autre personne à charge.	—	Rev. imp. < dix mille, exonération totale peut être accordée. — Rev. imp. < vingt mille, exonération de moitié peut être accordée.	—
Loi du 24 Mars 1921	1 ^o Revenu imposable < 60.000 M. : impôt réduit de 240 M. (120 + 120) — 2 ^o Revenu imp. 60 à 100.000 M. : impôt réduit : 120 (60 + 60)	1 ^o Revenu imp. < 60.000 : impôt réduit de 120 M. 2 ^o Rev. imp. de 60.000 à 100.000 M. : impôt réduit de 60 M.	—	Rev. imp. < dix mille M. exonération totale peut être accordée. — Rev. imp. de dix mille à 30.000 M. : exonération de moitié peut être accordée.	—
Loi du 20 Juillet 1922	Revenu imposable < 1.000.000 de M. : impôt réduit : 960 M. (480 + 480)	Rev. imp. < trois cent mille : impôt réduit de 960 M.	Revenu imp. < 5.000 : impôt réduit de 2.000 Marks.	Rev. imp. < deux cent mille. — Exonération, à l'appréciation de l'Administration	8 000 M. annuellement
Loi du 23 Décembre 1922 (1)	Revenu imposable < 1 000 000 de M. : impôt réduit : 4 800 M. (2 400 + 2.400)	Rev. imp. < 2 millions : impôt réduit de 12.000 M. par enfant, mais minimum 2 enfants pour avoir droit à réduction. — Le rev. limite de 2 millions de M. est majoré de 25.000 M. par enfant en sus du deuxième.	Revenu imp. < 600.000 : impôt réduit de 20.000 M.	Rev. imp. < deux millions. — Exonération à l'appréciation de l'Administration	48.000 M. annuellement

(1) En vue de simplifier nous n'avons pas fait état des réductions accordées à titre transitoire par la loi du 23 décembre 1922, pour les revenus de l'année civile 1922, qui seront soumis à l'impôt au cours de cette année.

Par contre, il y a lieu d'attacher, à ce point de vue, une certaine importance à l'article 26 (dernier alinéa) de la loi du 20 juillet 1922, qui n'est d'ailleurs, à peu de choses près, que la répétition des dispositions antérieures. Cet article est ainsi conçu :

Lors de l'établissement de l'impôt, il peut être tenu compte de **certaines circonstances économiques** entraînant une diminution **importante** des facultés de paiement du contribuable et un dégrèvement partiel ou total de l'impôt sur le revenu peut lui être accordé, si son revenu imposable n'excède pas 200.000 marks (chiffre porté à 2 millions de marks par la loi du 23 décembre 1922). Il y a lieu de considérer comme telles circonstances les charges exceptionnelles qui peuvent incomber au contribuable du fait de l'entretien et de l'éducation de ses enfants, de l'obligation dans laquelle il se trouve de subvenir aux besoins de parents nécessiteux, du fait de maladie, de blessures, d'**endettement**, de **malheurs**, ou de **frais supplémentaires** qu'il doit supporter dans son ménage, si son épouse exerce une profession.

Que faut-il entendre par *certaines circonstances économiques*? A partir de quel pourcentage de réduction des facultés contributives conviendrait-il de prendre en considération les demandes des contribuables? Que faut-il entendre exactement par les mots « endettements » — « malheurs » — « frais supplémentaires? » Tout cela, le législateur ne l'a pas précisé! L'administration apprécie souverainement. Indépendamment des injustices possibles, de telles dispositions, aussi arbitraires, ouvrent la porte à toutes les fraudes, et détruisent toute l'efficacité des mesures souvent draconiennes, qui ont été signalées au cours de la présente étude.

En définitive, il ressort de l'article 26 que : les *dégrèvements pour charges de famille* prévus par la loi ne sont que des minima, d'autres dégrèvements laissés à l'appréciation de l'Administration pouvant aller jusqu'à exonération totale des impôts.

On peut, par suite, rester sceptique sur la portée utile de l'Einkommensteuer. Etant donné que le Gouvernement ne fait rien pour améliorer le rendement des impôts, on est en droit de présumer que les contribuables allemands et l'Administration ne s'y prêtent pas davantage et que des textes, tels que l'article 26, permettront aux assujettis de se dérober souvent à leurs obligations.

TARIF FISCAL

Les tarifs ont été fréquemment remaniés et autant que possible mis en harmonie avec le pouvoir d'achat de la monnaie. Les barèmes ont tous été dressés en partant d'un principe uniforme : le revenu imposable est divisé en tranches, d'importance inégale, qui supportent chacune un taux progressif.

Nous retrouvons donc ici le système déjà adopté par l'Empire, lors de l'institution du Wehrbeitrag et du Besitzsteuer (*Durchstafelung*¹) qui, en principe, vise à assurer une répartition plus équitable des charges fiscales : les petits revenus sont moins frappés que les gros, le tarif n'étant pas simplement proportionnel.

Le tableau comparatif (p. 227) donnera une idée des modifications apportées depuis 1920, et du pourcentage moyen, ressortant de l'application du barème aux revenus imposables indiqués.

a) La loi du 24 mars 1921, a allégé l'impôt pour les revenus ne dépassant pas 10.000 marks, mais la réduction a été plus sensible, pour les revenus compris entre 20.000 et 50.000 marks; l'impôt n'a presque pas été retouché pour les revenus supérieurs.

b) La loi du 20 décembre 1921, a fait subir un important abaissement du pourcentage fiscal pour les revenus de 40.000 marks à 2 millions de marks; il a été moins fort pour les revenus de 3 à 20 millions, et n'a pas apporté de changement bien appréciable pour les revenus inférieurs à 40.000 marks et supérieurs à 20 millions.

c) La loi du 20 juillet 1922 a réduit encore l'impôt pour les revenus de 100.000 à 3 millions de marks, dans une proportion inégale, mais parallèlement en décroissance avec l'élévation des revenus compris dans cette limite. Le tarif n'a apporté aucun allègement pour les revenus de 10.000 à 50.000 marks.

d) La loi du 23 décembre 1922, par contre, a modifié toute l'échelle fiscale. Elle n'envisage uniquement que des tranches décomptées au minimum par millions de marks. La comparaison des barèmes prévus par les lois des 20 juillet 1922 et 23 décembre 1922 permet de se rendre compte de la différence profonde des modes de calcul de l'impôt (p. 228).

¹ Voir pages 21 et 25.

TARIFS DE L'EINKOMMENSTEUER DE 1920 A 1923

REVENU IMPOSABLE EN MARKS	LOI DU 29 MARS 1920			LOI DU 24 MARS 1921			LOI DU 20 DÉCEMBRE 1921			LOI DU 20 JUILLET 1922			LOI DU 23 DÉCEMBRE 1922 ¹ (revenu de l'année 1923)		
	impôt	% moyen		impôt	% moyen		impôt	% moyen		impôt	% moyen		impôt	% moyen	
10.000	1.450	14,50		1.000	10,00		1.000	10,00		1.000	10,00		1.000	10,00	
20.000	3.840	19,20		2.000	—		2.000	—		2.000	—		2.000	—	
30.000	6.770	22,56		3.600	12,00		3.000	—		3.000	—		3.000	—	
40.000	10.050	25,12		6.350	15,87		4.000	—		4.000	—		4.000	—	
50.000	13.600	27,20		10.100	20,20		5.000	—		5.000	—		5.000	—	
100.000	34.300	34,30		32.600	32,60		15.500	15,50		10.000	—		10.000	—	
200.000	83.900	41,95		81.600	40,80		45.500	22,75		27.500	13,75		20.000	—	
300.000	138.000	46,00		136.600	45,53		80.500	26,83		55.000	18,33		30.000	—	
500.000	253.000	50,60		251.600	50,32		160.500	32,10		120.000	24,00		50.000	—	
1.000.000	533.000	53,30		551.600	55,16		385.500	38,55		325.000	32,50		100.000	—	
2.000.000	1.133.000	57,65		1.151.600	57,58		910.500	45,52		825.000	41,25		250.000	12,50	
3.000.000	1.753.000	58,43		1.751.600	58,38		1.510.500	50,35		1.375.000	45,83		450.000	15,00	
5.000.000	2.953.000	59,06		2.951.600	59,03		2.710.500	54,21		2.575.000	51,50		1.000.000	20,00	
10.000.000	5.953.000	59,53		5.951.600	59,51		5.710.500	57,10		5.575.000	55,75		2.800.000	28,00	
20.000.000	11.953.000	59,76		11.951.600	59,75		11.710.500	58,55		11.575.000	57,87		8.050.000	40,25	
100.000.000	59.953.000	59,95		59.951.600	59,95		59.710.100	59,71		59.575.000	59,57		56.050.000	56,05	
200.000.000	119.953.000	59,97		119.951.600	59,97		119.710.500	59,85		119.575.000	59,78		116.050.000	58,02	
300.000.000	179.953.000	59,98		179.951.600	59,99		179.710.500	59,90		179.575.000	59,85		176.050.000	58,66	
400.000.000	239.953.000	—		239.953.600	—		239.710.500	59,92		239.575.000	59,89		236.050.000	59,01	
500.000.000	299.953.000	59,99		299.951.600	—		299.710.500	59,94		299.575.000	59,91		296.050.000	59,21	

¹ Un tarif spécial transitoire a été établi par la loi du 23 décembre 1922, pour le calcul de l'impôt applicable au revenu de l'année civile 1922.

I. — Barème de la loi du 20 juillet 1922.

1 ^{re} tranche de revenus imposables de	100.000 ou fraction.	10 0/0
2 ^e — — — — —	50.000 — — — — —	15 — — — — —
3 ^e — — — — —	50.000 — — — — —	20 — — — — —
4 ^e — — — — —	50.000 — — — — —	25 — — — — —
5 ^e — — — — —	150.000 — — — — —	30 — — — — —
6 ^e — — — — —	200.000 — — — — —	35 — — — — —
7 ^e — — — — —	200.000 — — — — —	40 — — — — —
8 ^e — — — — —	200.000 — — — — —	45 — — — — —
9 ^e — — — — —	1.000.000 — — — — —	50 — — — — —
10 ^e — — — — —	1.000.000 — — — — —	55 — — — — —
Pour le surplus	— — — — —	60 — — — — —

II. — Barème spécialement applicable pour le décompte de l'impôt sur le revenu afférent à l'exercice 1922.

1 ^{re} tranche (ou fraction) de	400.000	10 0/0
2 ^e — — — — —	200.000	15 — — — — —
3 ^e — — — — —	200.000	20 — — — — —
4 ^e — — — — —	200.000	25 — — — — —
5 ^e — — — — —	400.000	30 — — — — —
6 ^e — — — — —	600.000	35 — — — — —
7 ^e — — — — —	1.000.000	40 — — — — —
8 ^e — — — — —	1.000.000	45 — — — — —
9 ^e — — — — —	1.500.000	50 — — — — —
10 ^e — — — — —	2.000.000	55 — — — — —
Pour le surplus.	— — — — —	60 — — — — —

III. — Barème de la loi du 23 décembre 1922

(Exercice 1923 et suivants.)

1 ^{re} tranche de	1 million de marks.	10 0/0
2 ^e — — — — —	1 — — — — —	15 — — — — —
3 ^e — — — — —	1 — — — — —	20 — — — — —
4 ^e — — — — —	1 — — — — —	25 — — — — —
5 ^e — — — — —	2 — — — — —	30 — — — — —
6 ^e — — — — —	2 — — — — —	35 — — — — —
7 ^e — — — — —	2 — — — — —	40 — — — — —
8 ^e — — — — —	1 — — — — —	45 0/0
9 ^e — — — — —	3 — — — — —	50 — — — — —
10 ^e — — — — —	3 — — — — —	55 — — — — —
Pour le surplus	— — — — —	60 — — — — —

L'écart important entre deux tranches voisines n'assure plus comme autrefois une répartition aussi équitable de la charge fiscale entre les fortunes.

La composition du barème donne par elle-même une idée saisissante de la marche rapide de la dépréciation monétaire, en Allemagne, depuis le mois de juillet 1922.

Il est difficile de se faire une idée précise de la portée véritable du dernier tarif, en raison des perturbations apportées par l'inflation monétaire, qui modifie chaque jour la consistance des patrimoines de chaque contribuable.

Il nous a paru, pour ce motif, intéressant de faire application de la méthode utilisée par les services financiers du Haut Commissariat français, qui consiste à ramener les nouveaux tarifs à la parité du pouvoir d'achat de la monnaie au mois de mars 1920¹.

Le chiffre index de janvier 1923 était de 114.194⁰/₀, ce qui correspond, par rapport à mars 1920, à un coefficient de renchérissement de $114.194 : 817 = 139,772$ ⁰/₀.

Le tableau suivant a été dressé sur ces données.

¹ Publication du Haut Commissariat français : *L'Impôt successoral et l'impôt sur le revenu en Allemagne*, édit. Berger-Levrault, Paris, 1922.

« Pour comparer utilement les tarifs de 1921 et 1922 à ceux de 1920, il convient de ramener à la parité du pouvoir d'achat de 1920. Le cours du mark par rapport au dollar ne saurait être pris pour base, étant donné que les prix intérieurs n'ont pas toujours suivi la hausse des devises étrangères. Il paraît plus exact de prendre pour point de départ les chiffres index officiels du Reich (rectifiés depuis le mois d'avril 1922).

Si même ces chiffres index ne donnent pas une idée entièrement juste en valeur absolue de l'élévation du prix de la vie, il est permis d'admettre qu'ils traduisent avec une approximation suffisante les variations proportionnelles, d'un mois à l'autre, du pouvoir d'achat du mark à l'intérieur de l'Allemagne.

« En mars 1920, le chiffre index du prix de la vie (nouvelle méthode) atteignait 817 ⁰/₀.

« En mars 1921, le chiffre index s'élevait à 1.028 ⁰/₀. Pour obtenir la parité des pouvoirs d'achat entre les deux dates envisagées, il faut donc multiplier par 1.259 (= 1.028 : 817), rapport des deux chiffres index, les revenus du tarif 1920.

« En juillet 1922, le chiffre index étant de 4.990 ⁰/₀, la parité avec mars s'obtiendra en multipliant les revenus, valeur 1920, par 6.108 (= 4.990 : 817) ».

TARIFS DE L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

Index officiel : 817 °				Index officiel : 1,28 % Coefficient de renchérissement : 1,259 %				Index officiel : 4,09 % Coefficient de renchérissement : 6,108 %				Index officiel : 114,191 ° Coefficient de renchérissement : 139,772 °				Différence entre tarif 1920 et tarif 1923
Revenu imposable en mars 1920	Loi 29 mars 1920		% moyen	Revenu imposable équivalent (en mars 1921)	Loi du 24 mars 1921		% moyen	Revenu imposable équivalent (en juillet 1922)	Loi du 20 juillet 1922		% moyen	Revenu imposable équivalent (janvier 1923)	Loi du 23 décembre 1922		% moyen	
	Impôt				Impôt				Impôt				Impôt			
10.000	1.450	14,50		12.590	1.259	10,00		61.080	6.108	10,00		1.397.720	159.658	11,42	- 3,08	
20.000	3.840	19,20		25.180	2.636	10,50		122.160	13.324	10,90		2.795.440	409.088	14,63	- 4,57	
30.000	6.770	22,56		37.770	5.681	15,01		183.240	24.148	13,17		4.193.160	757.948	18,07	- 4,49	
40.000	10.050	25,12		50.360	10.262	20,37		244.320	38.580	15,79		5.590.880	1.177.264	21,05	- 4,07	
50.000	13.600	27,20		62.950	15.927	25,30		305.400	56.620	18,53		6.988.600	1.646.010	23,55	- 3,65	
60.000	17.350	28,91		75.540	21.593	28,58		366.480	74.944	20,44		8.386.320	2.154.528	25,69	- 3,22	
70.000	21.300	30,42		88.130	27.258	30,92		427.560	94.646	22,13		9.784.040	2.713.616	27,73	- 2,69	
80.000	25.450	31,81		100.720	32.924	32,68		488.640	116.024	23,74		11.181.760	3.331.792	29,79	- 2,02	
90.000	29.800	33,11		113.410	38.634	34,06		549.720	137.402	24,99		12.579.480	3.989.740	31,71	- 1,40	
100.000	34.300	34,30		125.900	44.550	35,38		610.800	159.320	26,08		13.977.200	4.688.600	33,53	- 0,77	
200.000	83.900	41,95		251.800	110.090	43,72		1.221.600	435.800	35,67		27.954.400	12.822.640	45,86	+ 3,91	
300.000	138.000	46,00		377.700	179.335	47,48		1.832.400	741.200	40,04		41.931.600	21.208.960	51,53	+ 5,53	
400.000	194.520	48,63		503.600	253.760	50,38		2.443.200	1.068.760	44,15		55.908.800	29.595.280	52,95	+ 4,32	
500.000	253.000	50,60		629.500	329.300	52,31		3.664.800	1.773.880	48,37		69.886.000	37.981.600	54,33	+ 3,73	
1.000.000	553.000	55,30		1.250.000	707.000	56,31		6.108.000	3.239.800	53,04		139.772.000	79.913.200	57,17	+ 1,87	
2.000.000	1.153.000	57,65		2.518.000	1.462.400	58,07		12.216.000	6.904.600	56,52		279.544.000	163.776.400	58,57	+ 0,92	
3.000.000	1.753.000	58,43		3.777.000	2.217.800	58,45		18.324.000	10.569.400	57,68		419.316.000	247.639.600	59,05	+ 0,62	
4.000.000	2.353.000	58,82		5.036.000	2.973.200	59,03		24.432.000	14.234.200	58,26		559.088.000	331.502.800	59,29	+ 0,47	
6.000.000	3.553.000	59,21		7.554.000	4.484.000	59,35		36.648.000	21.563.800	58,84		838.632.000	499.229.200	59,52	+ 0,31	
8.000.000	4.753.000	59,41		10.072.000	5.994.800	59,51		48.864.000	28.893.400	59,16		1.118.176.000	666.955.600	59,64	+ 0,23	
10.000.000	5.953.000	59,53		12.590.000	7.505.600	59,61		61.080.000	36.219.000	59,29		1.397.720.000	834.682.000	59,71	+ 0,18	
12.000.000	7.153.000	59,60		15.108.000	9.016.400	59,68		73.296.000	43.552.600	59,41		1.677.264.000	1.002.408.400	59,76	+ 0,16	
15.000.000	8.953.000	59,68		18.885.000	11.282.600	59,74		91.620.000	54.547.000	59,53		2.096.580.000	1.253.998.000	59,83	+ 0,15	
18.000.000	10.753.000	59,73		22.662.000	13.548.800	59,78		109.944.000	65.541.400	59,61		2.515.896.000	1.505.587.600	59,84	+ 0,11	
20.000.000	11.953.000	59,76		25.180.000	15.059.600	59,80		122.160.000	72.871.000	59,65		2.795.440.000	1.673.314.000	59,86	+ 0,10	

L'examen du précédent tableau permet d'aboutir aux constatations suivantes :

1° En mars 1921, allégement de l'impôt pour les petits revenus et relèvement peu sensible pour les gros.

2° En juillet 1922, abaissement général de la contribution par rapport au tarif de mars 1921, qui ne comporte toutefois qu'un dégrèvement d'importance décroissante au fur et à mesure de l'élévation des tranches imposables.

3° En décembre 1922, relèvement général et progressif du pourcentage jusqu'à 13 977.200 marks — brusque augmentation du taux à partir de ce chiffre, tenant à ce que le barème ne prévoit plus que de grosses tranches de 1 à 2 millions de marks et applique à partir de 18 millions de marks de revenus le taux maximum proportionnel et uniforme : 60 0/0, sans échelle.

Quant au rapprochement des pourcentages fiscaux de mars 1920 et de décembre 1922, il traduit :

1° Un dégrèvement moyen d'environ 3,30 0/0 pour les revenus compris entre 10.000 et 100.000 marks (parité : 1920).

2° Une surcharge moyenne de 3,85 0/0 entre 200.000 et 1 million de marks (parité : 1920).

3° Une surcharge peu importante et dégressive, oscillant entre 0,92 0/0 et 0,10 0/0, pour les gros revenus, à partir de 2 millions de marks (parité : 1920).

Pour plus de clarté, nous n'avons pas fait état des dégrèvements prévus par la loi, ce qui nous aurait d'ailleurs conduit à envisager uniquement des cas d'espèces. Les résultats d'ensemble n'en seraient que peu modifiés.

La comparaison de ces tarifs ne présente, à vrai dire, qu'une utilité purement documentaire : la hausse des prix s'est de nouveau accentuée, depuis le début de l'année, dans des proportions telles, que les chiffres statistiques vieillissent avec une rapidité qui déjoue tous les calculs. Le chiffre indice pour 98 produits laissait ainsi ressortir, fin mai dernier, une augmentation de 14.639 fois le cours d'avant guerre. Par rapport au 1^{er} mai, la hausse moyenne des produits était, le 15 mai, de 78 0/0 ; elle atteignait même 80 0/0 pour les produits alimentaires.

II. — IMPOT SUR LES SALAIRES

(Lohnsteuer.)

L'impôt sur les salaires n'est pas régi par une loi spéciale : il est réglementé par la loi sur l'Einkommensteuer. Il a été par suite, comme ce dernier impôt, revisé lui aussi à différentes reprises, depuis le 29 mars 1920 ; mais, les principes généraux originaires déterminés par le législateur n'ont pas été sensiblement retouchés.

Assiette de l'impôt.

Le système de la taxation par tranche, avec taux progressif, a été écarté : *les salaires supportent tous uniformément une contribution de 10 0/0*, sous bénéfice de réductions diverses qui se rattachent à l'*Existenzminimum*, à la situation de famille du contribuable et aux frais déboursés pour l'exercice de la profession.

Une distinction a été faite entre les salariés qui travaillent d'une façon permanente et ceux dont l'activité s'exerce seulement par intermittence. Aux salariés de la première catégorie appartiennent toutes personnes occupées sans discontinuité par un employeur et dont le travail est intégralement réglementé par des *rapports de service*.

Il suffit, autrement dit, pour que la profession ait, légalement, un caractère permanent, que les rapports de travail rémunérés soient décomptés sur une période fixe (le mois, la semaine...), ou que le salarié soit occupé exclusivement, ou habituellement pendant une partie de la journée, par un employeur.

Nous avons vu précédemment que la loi sur l'Einkommensteuer considère comme gain provenant du travail : les salaires, traitements, appointements, gratifications — en un mot, toutes sommes payées pour l'accomplissement d'un travail quelconque — ainsi que les pensions de retraites, traitements de disponibilité, pensions accordées aux veuves et orphelins, en raison de services antérieurement rendus par les bénéficiaires ou leurs ayants droit.

Mais, les gains retirés de l'exercice des professions libérales ne

rentrent dans la deuxième catégorie des rémunérations visées par le Lohnsteuer que s'il y a « rapports de service »¹.

Les émoluments représentés par des avantages en nature sont décomptés comme salaire (p. ex : logement réservé à un employé, nourriture...). L'appréciation de la valeur représentative n'a été soumise à aucune règle précise. Chaque cas d'espèce est laissé à l'appréciation des Offices financiers.

Sommes défalquées du salaire :

La retenue est opérée sur le revenu net. Sont déduits :

1° Les cotisations versées aux caisses de secours contre la maladie, les accidents, le chômage;

2° Les frais dits « professionnels » (*Werbungskosten*), fixés à forfait avec le contribuable, depuis la loi du 10 juillet 1921;

3° Le minimum considéré comme nécessaire à l'existence. Ce minimum a subi, comme les tarifs d'impôts eux-mêmes, de nombreuses revisions. Depuis le 23 décembre 1922, le tarif en vigueur prévoit les déductions suivantes :

1° Pour l'employé lui-même :

Par mois.	200 marks ;
Par jour	48 —
Par deux heures	2 —

2° Pour l'épouse légitime de l'employé, les mêmes sommes que ci-dessus.

3° Pour charges de famille :

Pour chaque enfant mineur (à l'exception des enfants âgés de plus de 17 ans qui tirent un revenu de leur travail) et pour chaque membre de la famille à la charge du contribuable, et reconnus comme tels par le Finanzamt :

Par mois.	1000 marks ;
Par semaine.	240 —
Par jour	40 —
Salaire horaire. . . .	10 — pour deux heures ;

¹ Ex. : Les cachets payés à un étudiant qui donne des leçons particulières ne sont pas soumis à la retenue ; ceux d'un professeur attiré dans une famille, le sont, parce qu'il y a « rapport de service » donnant un caractère de fixité à l'activité rémunératrice.

4° Pour le forfait accepté en déduction, à titre de frais professionnels (*Werbenkostenausatz*):

Par mois.	1000 marks;
Par semaine.	240 —
Par jour.	40 —
Salaire horaire.	10 — (par tranches de deux heures accomplies ou commencées, si le salaire est payé pour un laps de temps très court).

Une réduction fixe de 6 0/0 est accordée si le salaire n'est pas payé pour un temps de travail déterminé.

Des déductions différentes ont été prévues pour l'année civile 1922.

Perception de l'impôt :

Le trait le plus caractéristique de l'impôt sur les salaires est son mode de perception : On a fait du patron le « *collecteur de l'impôt* ». C'est à lui qu'incombe le soin de retenir la contribution sur chaque paiement de salaire.

Cette méthode a suscité les plus vives polémiques : elle a provoqué surtout une grosse effervescence dans les milieux ouvriers.

A l'origine, la loi du 29 mars 1920 prévoyait que la retenue de 10 0/0 serait opérée par l'employeur, sans tenir compte des défalcati-
ons dont le salarié pouvait être appelé à bénéficier; le fisc ne les accordait qu'en fin d'exercice seulement, sous forme de bonifications.

Cette mesure a soulevé un tolle général dans la classe ouvrière. Il était, en effet, difficile de faire admettre que le salarié pût être contraint de se voir privé des sommes qui n'étaient manifestement pas dues par lui, en raison de sa situation de famille et que la loi elle-même reconnaissait comme « nécessaires à son existence »¹.

La loi du 24 mars 1921 a modifié ce procédé. Ces défalcati-
ons sont opérées depuis cette date, avant retenue de l'impôt par l'employeur.

Le salarié est tenu de se faire délivrer par les autorités communales un livret (*Steuerbuch*) sur lequel le patron appose, pour le montant de l'impôt retenu, des timbres spéciaux vendus par l'Admi-

¹ La *Gazette de Francfort* (numéros des 24, 26 et 28 juin 1921) a été une des premières à se faire l'écho des revendications des groupements professionnels et à critiquer cette façon de procéder.

nistration. L'employeur est, en outre, astreint à souscrire, chaque année, une déclaration détaillée des traitements servis par lui au cours de l'année écoulée.

Le patron qui occupe un personnel fixe, payé au mois, peut être dispensé par le Finanzamt d'acquitter l'impôt, pour le compte de ses employés, sous forme de timbres, et autorisé à en verser le montant à la caisse des finances (*Finanzkasse*).

L'employeur est responsable vis-à-vis du Reich de la retenue et du versement des sommes. Le salarié est considéré concurremment comme débiteur solidaire, s'il s'est soustrait à l'obligation fiscale, de connivence avec le patron. L'administration est en droit d'exiger à tout instant la production du livret d'impôt.

Le système allemand de recouvrement de l'impôt sur les salaires est donc profondément différent du système français.

La retenue immédiate de l'impôt présente des avantages indéniables. Elle permet d'assurer d'une façon plus certaine, et surtout plus rapide, la rentrée des contributions. Elle opère, d'autre part, une centralisation — sans frais pour le fisc — des recettes fiscales, entre les mains des employeurs. Ce premier travail de dépouillement soulage ainsi considérablement la tâche des bureaux de perception.

Mais, au regard de ces avantages, qui, certes, ont leur valeur, il est permis, dans un autre ordre d'idée, de se demander si ce procédé ne présente pas un danger qui mérite de retenir l'attention. Les difficultés actuelles de l'existence ont revêtu un tel caractère d'acuité qu'elles ont exercé une répercussion sur les rapports entre salariés et patrons. Faire de ces derniers des « collecteurs de l'impôt », n'est-ce pas faire naître des possibilités de frictions nouvelles, en paraissant solidariser aussi étroitement le propriétaire ou le chef d'entreprise avec l'Administration ?

Si l'ouvrier allemand s'est plié sans trop de récriminations à un tel régime, il convient de reconnaître que c'est, en grande partie, grâce à l'esprit de discipline germanique.

Chacun sait les difficultés que la perception de l'impôt sur les salaires a suscité en France. Elles nous autorisent ici à rapprocher le droit allemand du droit français, car elles ont été précisément l'origine d'une nouvelle orientation de notre Administration, qui tenait alors à vouloir imposer aux employeurs le rôle de col-

lecteurs de l'impôt, et avait exhumé, pour étayer sa thèse, la loi du 12 novembre 1808, non abrogée, dont l'article premier, après avoir institué le privilège du Trésor, décrète que ce privilège s'exercera « avant tout autre... pour l'année échue et l'année courante, des contributions mobilières, des portes et fenêtres, des « patentes, et *de toute autre contribution directe et personnelle*, sur « tous les meubles et autres effets mobiliers appartenant aux redevables¹. »

Dans son article 2, la même loi ajoute que « tous fermiers, locataires... et autres dépositaires et *débiteurs* de deniers provenant « du chef des redevables, et affectés au privilège du Trésor public, « seront tenus, sur la demande qui leur en sera faite, de payer en « l'acquit des redevables, et *sur le montant des fonds qu'ils doivent* « ou qui sont entre leurs mains, *jusqu'à concurrence de tout ou « partie des contributions dues par ces derniers*. Les quittances « des percepteurs pour les sommes légitimement dues leur seront « allouées en compte. »

L'Administration estimait que le patron, même non expressément désigné par la loi, se trouvait visé par elle en tant que débiteur envers ses ouvriers et employés de leurs salaires et traitements, et pouvait, s'il en était requis par le percepteur, être contraint de payer pour leur compte les contributions directes et personnelles dues par eux, et notamment l'impôt sur les traitements et salaires.

Ainsi, d'après cette doctrine, reproduite notamment par les circulaires ministérielles du 31 mars 1839 et du 31 mai 1919, et con-

¹ A ce sujet, on peut rappeler qu'en mai 1922 notamment, la Fédération lyonnaise du bâtiment, au cours de son Assemblée générale, décida que, si l'un de ses membres venait à être poursuivi pour non paiement, une grève protestataire de vingt-quatre heures serait déclarée. L'événement se produisit effectivement le 27 mai, sur l'appel de la C. G. T. U. ; tous les travailleurs de la Corporation chômèrent et des manifestations furent organisées pour l'instant où l'huissier devait procéder aux formalités de saisie. Dans la Somme, à la suite d'incidents de même ordre, toutes les usines de Vimeu furent fermées; en juin 1922, huit mille ouvriers cessèrent le travail. Au surplus, se reporter aux deux articles parus dans *l'Information*, sous le titre : « L'impôt sur les salaires », Max Lambert (numéro du 17 juin 1922). « Le rôle de l'employeur dans le recouvrement de l'impôt sur les salaires », Fernand Jack (numéro du 5 juillet 1922).

sacrée par deux arrêts de la Cour de Cassation du 21 avril 1819 et du 16 novembre 1915, le fisc se trouvait dispensé, dans la mesure où s'exerce son privilège, de recourir à la procédure de saisie-arrêt, et il se trouvait à l'abri des limitations légales mises par le Code du Travail, ou les autres textes, à l'exercice de cette procédure.

La demande du fisc était présentée sous la forme de « l'avis à tiers détenteur », et, en cas de refus, l'employeur s'exposait à se voir délivrer une contrainte administrative et poursuivre sur ses meubles personnels.

En présence de l'émotion causée dans certains milieux, aussi bien patronaux qu'ouvriers, le Ministre des Finances fit publier en juin 1922 une circulaire spéciale, affirmant que son intention n'était pas de considérer la patron comme un collecteur d'impôts¹.

Cette brève incursion dans le domaine de la législation comparée nous est une preuve que le régime allemand de perception de l'impôt sur les salaires, plus simple dans son mécanisme, comporte des difficultés qui s'acclimateraient, semble-t-il, assez mal chez nous.

L'impôt allemand sur les salaires, de même que l'impôt général sur le revenu, se distinguent tous deux, enfin, des impôts similaires français, en ce que le législateur n'a pas fait entrer en ligne de compte, en Allemagne, pour le calcul de la contribution, les conditions de l'existence très variables d'un lieu à un autre.

RENDEMENT DE L'IMPÔT SUR LE REVENU DES PERSONNES PHYSIQUES ET DE L'IMPÔT SUR LES SALAIRES

Les recettes afférentes à l'Einkommensteuer et au Lohnsteuer sont publiées sous un chiffre unique, au titre de l'Einkommensteuer.

¹ « L'intention du Gouvernement, écrivait le Ministre, n'a jamais été de faire des patrons des collecteurs d'impôts. La saisie, entre les mains d'un tiers, de deniers appartenant à un débiteur, est une mesure relevant du droit commun et la seule portée de la loi de 1808 est d'instituer, pour opérer cette saisie, une procédure particulièrement simple, rapide et économique. Il est évident que le seul mode normal d'acquittement des contributions est le versement spontané par les redevables au guichet des comptables. Les oppositions sur les traitements et salaires constituent des poursuites et doivent à ce titre présenter le même caractère exceptionnel.

Les chiffres ci-dessous donneront un aperçu de leur importance :

(Milliards de marks)

	Recettes effectives	Prévisions
Du 1 ^{er} avril 1920 au 31 mars 1921 . .	9.572	12 milliards
— 1921 — 1922 . .	28.146	20 —
— 1922 au 31 décembre 1922. .	146.394	92 —

Etant donnée la dévalorisation du mark, cet accroissement des recettes n'a rien de surprenant et ne témoigne nullement d'une surcharge fiscale pour les contribuables. Il ne faut pas davantage attacher, à ce point de vue, une signification au dépassement des recettes effectives sur les prévisions budgétaires.

L'Einkommensteuer a été de beaucoup, jusqu'à ce jour, le plus productif de tous les impôts d'Empire¹. Il représente, d'après les prévisions budgétaires pour l'exercice 1922-1923, plus du cinquième de l'ensemble des recettes fiscales, exactement 21,82 0/0.

Bien que les statistiques officielles n'établissent pas une discrimination entre les recettes émanant de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les salaires, il semble que la productivité du Lohnsteuer soit supérieure à celle de l'Einkommensteuer. D'avril à octobre 1923, la décomposition aurait été la suivante² :

(En milliards de marks).

	Einkommensteuer	Sur ce chiffre le Lohnsteuer aurait produit	Pourcentage du rendement du Lohnsteuer
Avril-juillet	23,5	13,2	56,2
Août.	9,9	5,7	57,1
Septembre	13,9	8,1	58,3
Octobre	21,9	15,8	72,0

Il faut attribuer aux procédés d'évaluation du revenu impossible, au décalage entre l'époque de l'assiette et de la per-

¹ Voir à la fin de cette deuxième partie le tableau des recettes fiscales du Reich.

² *Rote Fahne*, 21 décembre 1922. Cf. Haut Commissariat Français, *Bulletin* n° 1 du 5 janvier 1923.

ception, qui a concordé avec les brusques variations du pouvoir d'achat de la monnaie, le caractère purement fictif, pour tout une catégorie de contribuables, de la charge résultant de l'impôt général sur le revenu.

Les commerçants et les industriels, surtout ceux qui vendent ou fabriquent des produits de première nécessité, ont acquitté un impôt dérisoire. Ils ont pu non seulement maintenir la valeur de leur patrimoine au niveau des prix courants, mais encore réaliser le plus souvent des bénéfices considérables, immédiatement transformés en *Sachwerte* (valeurs or), mis à l'abri de toutes fluctuations possibles et ingénieusement dissimulés au fisc.

Moins favorisés ont été les simples salariés, dont les émoluments n'ont pas toujours suivi la hausse des prix, et qui ont dû acquitter l'impôt mois par mois, semaine par semaine, jour par jour ou même heure par heure, et non par acomptes trimestriels.

Ainsi, d'août à novembre 1920, l'élévation des salaires s'était laissée quelque peu distancer par celle du coût de la vie. En octobre, l'indice officiel du Reich était de 22.066 (base 100 en 1914), c'est-à-dire que la vie était 220 fois plus chère qu'en 1914. Or, à partir du 23 octobre, les salaires minima des ouvriers métallurgistes de Berlin, par exemple, varièrent de 108 à 120 marks par heure ; le gain journalier minimum était seulement 200 fois plus élevé qu'en 1914.

Au mois de novembre, le prix de la vie a doublé par rapport à octobre. L'indice du Reich est passé à 44.610. Les salaires se sont trouvés de nouveau en retard. Ceux des métallurgistes de Berlin n'ont été relevés que de 80 marks l'heure, à partir du 20 novembre. Ils étaient donc environ 350 fois plus élevés qu'avant la guerre, alors que le prix de la vie avait augmenté de 440 fois.

Au début de décembre, les salaires paraissaient devoir regagner le terrain perdu. Mais subitement le coût de la vie augmenta dans des proportions énormes. L'indice passa en janvier à 112.000, en février à 264.300 (moyenne par mois). Les syndicats et la presse socialiste s'élevèrent violemment contre le Gouvernement qui déclarait alors que la hausse des salaires devait être enrayée.

En mars et avril, le mouvement a été très ralenti à la suite d'un essai de stabilisation du mark.

L'indice mensuel accusait une augmentation de 3,5 % en avril par rapport à mars.

Mais, dès la fin avril, le mouvement ascensionnel a repris de plus belle avec la nouvelle chute du mark. La *Gazette de Francfort* a enregistré les moyennes générales suivantes (base 1 par rapport à 1914) :

	Index général	Dépenses servant au calcul des moyennes
Janvier	1.343	} Nourriture, vêtement, logement, chauffage et éclairage, articles de ménage, dépenses d'éducation, transports.
Février	2.528	
Mars	2.809	
Avril	3.000	
Mai	3.280	
(Du 5 au 25).		

Bien que ces chiffres ne puissent être que très approximatifs, ils donnent une idée des perturbations que la politique financière du Reich peut apporter dans la vie privée. On estime que les salaires sont absorbés pour 80 % au moins pour la nourriture et que les dépenses complémentaires — vêtements, logements — ne peuvent être prélevées que sur l'alimentation, déjà sommaire cependant, qui a servi de base au calcul des indices¹. On conçoit, dans ces conditions, que la retenue immédiate de l'impôt sur les salaires puisse bien représenter pour les contribuables allemands un sacrifice effectif.

Toutefois, s'impose-t-il encore d'établir une distinction entre les salariés eux-mêmes. Ceux dont l'activité s'exerce en vue de la production des choses indispensables à la vie, ceux qui accomplissent des travaux manuels, ou même les employés des administrations, peuvent encore vivre au *jour le jour*. Mais, pour les personnes qui exercent des professions libérales — les intellectuels surtout —, ou pour les petits rentiers d'avant guerre, l'inflation les a complètement ruinés. Celles qui ne sont plus en âge de travailler

¹ Pour remédier à cette situation, les Syndicats allemands ont demandé à ce que les salaires soient décomptés en monnaie or, ainsi que le font les industriels qui basent leurs prix de vente sur le cours du dollar. (Voir sur ce point : *Information sociale du B. I. T.*, vol. 4, n° 19 du 17 novembre 1922). Jusqu'à ce jour ces revendications n'ont pas été accueillies.

n'ont plus d'autre ressource que de s'adresser aux œuvres d'assistance. Elles n'ont rien à envier au régime soviétique.

En un mot, la politique banqueroutière du Reich a consacré l'anéantissement de la classe moyenne, qui se trouve actuellement hors d'état de contribuer pour une part appréciable aux dépenses publiques.

III. — IMPOT SUR LE REVENU DES SOCIÉTÉS¹

(*Körperschaftssteuer.*)

Les Sociétés sont astreintes à acquitter un impôt spécial sur leurs revenus, le *Körperschaftssteuer*, institué par la loi du 31 mars 1920.

Sociétés assujetties.

La terminologie semblerait indiquer que le *Körperschaftssteuer* ne frappe exclusivement que les revenus retirés par les groupements constitués en Sociétés. Il convient cependant de ne pas s'en tenir à un sens aussi restrictif. L'impôt s'applique, en effet, non seulement aux Sociétés proprement dites, mais encore à tous les groupements de personnes, jouissant ou non de la personnalité civile, qui tirent du développement de leur activité une source de revenus.

Aux termes de l'article premier de la loi du 8 avril 1922, l'impôt est perçu sur les revenus :

1° Des personnes morales, publiques et privées, ainsi que de toutes les Sociétés minières.

2° Des associations de personnes non revêtues de la personnalité morale, établissements, fondations diverses, dans la mesure où leur revenu n'est pas directement imposable en la personne d'un autre contribuable.

Si le siège de la direction se trouve à l'étranger, l'obligation à l'impôt est limitée aux revenus provenant de biens fonciers situés en

¹ Lois des 31 mars 1920, 8 avril et 20 juillet 1922.

Allemagne, ou de l'exploitation qui entretient une usine ou un représentant à titre permanent à l'intérieur du Reich.

Sont exemptés de l'impôt :

a) Le Reich, les Etats, les Communes, les entreprises dont le revenu profite exclusivement au Reich, aux Etats, ou aux Communes.

b) Les universités, écoles supérieures, les établissements similaires, ainsi que ceux qui, en cas d'insuffisance de leurs propres ressources, sont entretenus de façon permanente, soit en partie, soit totalement, par le Reich, les Etats, les Communes ou par d'autres personnes morales du droit public; les fondations qui, en cas d'insuffisance de leurs ressources, verraient leur but réalisé en tout ou pour partie par le Reich, les Etats, les Communes ou par d'autres personnes morales du droit public.

c) La Banque d'Empire; les Caisses d'Empire de prêts; les Banques d'Etats; les Caisses d'Epargne publiques — ou ouvertes au public — limitées aux affaires ressortissant spécialement aux Caisses d'Epargne; les établissements de crédit d'utilité générale, fondés et dirigés par les personnes morales de droit public.

d) Les établissements à qui incombe le service des assurances d'Empire.

e) Les associations et les fondations poursuivant exclusivement un but d'intérêt public.

f) Les Caisses de secours, pourvues de la personnalité civile, instituées au profit des retraités, des veuves, des orphelins; les Caisses d'assistance diverses destinées à remédier à la misère et au chômage.

Il en est de même pour les Caisses de cette nature non pourvues de la personnalité juridique, si leurs revenus doivent être, d'une façon certaine et permanente, consacrés aux buts ci-dessus indiqués.

g) Les personnes juridiques pouvant revendiquer l'exemption des impôts personnels, en invoquant la réciprocité, conformément au droit des gens, ou en vertu d'accords particuliers conclus avec d'autres Etats.

h) Les corps représentatifs professionnels ou économiques, ainsi que les Syndicats économiques ne rentrant pas dans le droit public, et dont le but n'est pas la réalisation de bénéfices commerciaux.

i) Les Associations corporatives, jouant le rôle d'organismes centraux de coopératives; les Sociétés à responsabilité limitée et les Sociétés par actions, dont les sociétaires sont exclusivement, ou en majorité, des coopératives de production ou de répartition, sous certaines conditions relatives, notamment au quantum des répartitions de bénéfices servis entre les sociétaires.

En résumé, échappent en principe à l'impôt tous les groupements poursuivant un but d'intérêt public, sous de rares exceptions.

Revenu imposable.

D'une façon générale, la totalité du revenu retiré en numéraire ou en nature, par les Sociétés, est soumise à l'impôt, sauf en ce qui concerne les Sociétés en commandite par actions, pour lesquelles demeure affranchie de l'impôt la portion des bénéfices, répartie entre les associés personnellement responsables, pour leurs apports non comptés dans le capital social, ou à titre de bonification (tan- tièmes).

Les Sociétés industrielles qui peuvent établir qu'elles possèdent au moins un cinquième de la totalité des actions, parts de mines, parts sociales et actions de jouissance d'une autre Société, depuis le début de l'année commerciale pour laquelle l'assiette est établie, bénéficient de l'exonération totale sur les revenus de toute espèce qui leur échoient de ce fait.

Défalcations de revenus.

Sont défalqués du revenu imposable :

- 1° Les impôts et toutes contributions acquittées par les Sociétés ;
- 2° Les cotisations des membres d'associations, ainsi que les apports sociaux ;
- 3° Les sommes affectées aux Caisses de secours, de bienfaisance, de prévoyance, appartenant à l'exploitation, si toutefois cette affectation est assurée d'une manière permanente ;
- 4° Les sommes appliquées à la couverture des bilans déficitaires ;
- 5° L'impôt sur les bénéfices de guerre.

Assiette.

Aux termes de l'article 17 de la loi du 8 avril 1922, l'imposition est basée sur le revenu de l'exercice commercial choisi par le contribuable. Si celui-ci n'a pas fait choix d'un tel exercice, c'est le revenu de l'année civile qui est pris en considération.

L'impôt est assis après l'expiration de l'exercice commercial ou de l'année civile.

Les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration fiscale. L'article 23 de la loi du 8 avril 1922 dispose que le contribuable doit, lorsque l'obligation à l'impôt naît ou s'éteint, aviser sans délai le Finanzamt du changement survenu.

Tarif¹.

L'impôt s'élève :

a) Pour les Sociétés à but lucratif (Sociétés industrielles et commerciales), à 20 0/0 du revenu imposable;

b) Pour les autres personnes morales, à 10 0/0 de ce revenu.

D'autre part, l'impôt à percevoir sur les Sociétés industrielles et commerciales est majoré d'un pourcentage de 15 0/0 qui s'applique sur les sommes distribuées comme parts de bénéfices, quelle que soit leur nature.

Les Sociétés industrielles étrangères ne sont soumises au complément de l'impôt que sur la portion des dividendes distribués qui correspond aux biens-fonds ou à l'exploitation industrielle situés en Allemagne.

Rendement.

Etant donnée l'extension énorme prise par les Sociétés, en Allemagne, il eût logiquement semblé que le Körperschaftssteuer dût figurer parmi les impôts les plus productifs. Or, il n'en est rien.

Si l'on rapproche, en effet, cet impôt de l'Einkommensteuer on constate un écart énorme de rendement.

¹ Modifié par la loi du 20 mars 1923 (voir III^e partie).

**Prévisions budgétaires et rendement effectif
du Körperschaftssteuer.**

(Comparés aux prévisions et rendement de l'Einkommensteuer.)

Exercices	Impôt sur les Sociétés		Impôt sur le revenu des personnes physiques	
	Rendement	Prévisions	Rendement	Prévisions
1920-1921	»	»	9.572.000.000	12 milliards
1921-1922	1 549.347.098	2 milliards	28.146.105.916	20 —
1 ^{er} avril 1922				
au 30 déc. 1922	612.480.380	3 —	146.394.967.524	25 —
1923-1924	»	3 mill. 1/2	»	92 —

Il suffit cependant de parcourir les statistiques publiées en Allemagne pour constater le développement considérable des Sociétés.

En admettant même que les nombreuses augmentations de capital ne puissent donner une idée suffisamment juste de la prospérité des Sociétés allemandes, il est un fait indubitable : le nombre des faillites a considérablement diminué depuis 1914¹.

On a pu, d'autre part, constater que les dividendes distribués ont atteint des pourcentages de plus en plus élevés, s'échelonnant généralement de 15 à 35 0/0, parfois même dépassant pour certaines entreprises 40 0/0².

La différence de rendement entre l'impôt sur les Sociétés et l'impôt sur le revenu des personnes physiques, qui pourrait surprendre, tient principalement à ce que le *législateur a fait application pour l'imposition des revenus des personnes physiques du sys-*

¹ Statistique des faillites allemandes, publiée par *Industrie und Handelszeitung*, reproduite par *l'Economiste Européen* (numéro du 29 septembre 1922) :

1914	7.739	1919	1.015
1915	4.594	1920	1.324
1916	2.279	1921	2.975
1917	1.240	1922	707
1918	807	(1 ^{er} semestre).	

² Voir notamment les chiffres publiés par G. Renwick, agent spécial à Berlin du *Daily Chronicle* (numéro du 7 octobre 1920).

tème des tarifs progressifs, dont le mécanisme a été précédemment décrit, tandis qu'il n'a frappé les revenus des Sociétés que d'un tarif simplement proportionnel.

Cette différence essentielle a été maintenue par la loi du 8 avril 1922, qui s'est bornée à relever le tarif de l'impôt ancien, établi par la loi de 1920. Ce dernier se composait, d'une part, d'un impôt principal s'appliquant à l'ensemble des revenus de la Société et s'élevant à 10 % de ces revenus; d'autre part, d'un supplément portant sur les revenus distribués sous forme de dividendes et calculés d'après des tarifs progressifs s'échelonnant de 2 à 10 %.

Or, la loi nouvelle a fait une distinction entre les Sociétés commerciales et non commerciales. Les secondes ne restent assujetties qu'à l'impôt de 10 %, sans supplément. Les premières supportent une contribution principale s'élevant à 20 %, et un supplément de contribution, obtenu par l'application du taux uniforme de 15 % au lieu et place de l'ancien système progressif.

En accomplissant cette réforme sans remanier parallèlement l'Einkommensteuer, le législateur a reconnu implicitement que les Sociétés allemandes avaient jusque-là bénéficié d'un traitement de faveur par rapport aux simples particuliers¹.

La réforme de 1922 était donc destinée à rétablir une proportion plus équitable entre les rendements respectifs des deux impôts qui constituent actuellement le pilier de tout le système fiscal allemand.

Mais le législateur n'a fait encore que s'engager timidement dans cette voie : il a évité avec soin une double imposition qui devait résulter de l'existence des deux impôts séparés.

L'article 12 de la loi du 8 avril 1922 prévoit, en effet, que : si un particulier possède des actions d'une Société soumise elle-même au Körperschaftssteuer, lors du calcul de l'impôt sur le revenu auquel il est astreint, on considérera comme déjà acquittée une somme égale, suivant le cas, à 10 %, 12,50 %, 15 % des dividendes qu'il a touchés.

Cette disposition constitue donc, en fait, une *immunité partielle*,

¹ Cf. *les Nouvelles Lois fiscales allemandes*, Haut Commissariat Français, (Librairie Berger-Levrault, 1922).

au regard de l'*Einkommensteuer*, des revenus qu'un particulier retire de son portefeuille commercial. La même disposition s'applique d'ailleurs aux Sociétés détentrices de parts d'intérêts dans une autre affaire (*Beteiligungen*).

Législation, en résumé, bien soucieuse d'épargner au contribuable l'effort fiscal qui aurait dû lui être demandé ! car il ne faut pas perdre de vue que le nombre des particuliers propriétaires d'actions est bien plus considérable en Allemagne qu'en France, et qu'il est d'usage constant que les Sociétés s'intéressent mutuellement entre elles à leurs affaires, sous forme de participations.

IV. — IMPOT SUR LES REVENUS DES CAPITAUX MOBILIERS ¹

(*Kapitalertragsteuer.*)

Le *Kapitalertragsteuer*, institué par la loi du 29 mars 1920, frappe isolément la partie des revenus qui a sa source dans le capital mobilier.

Il faut entendre par là : les revenus des valeurs mobilières, coupons d'obligations, dividendes d'actions, de parts de fondateur, revenus des fonds d'Etats, de même que tous droits portant intérêt et provenant soit d'hypothèques, de créances de toute nature, de dépôts en Banque, etc.

Le *Kapitalertragsteuer* est donc un impôt réel : il ne tient pas compte des facultés contributives de l'individu, mais seulement de l'importance du revenu des biens mobiliers.

Il s'applique indistinctement aux nationaux et aux étrangers qui ont leur domicile en Allemagne, y séjournent depuis plus de six mois, ou y exercent habituellement leur profession.

Sa perception s'effectue, comme pour l'impôt sur les salaires, par application de la retenue à la source (*Quellentheorie*). C'est donc au débiteur qu'il appartient, à l'instant où il se libère des intérêts dûs par lui, de retenir l'impôt et d'en effectuer le reversement aux bureaux de perception.

¹ Loi du 29 mars 1920. Cet impôt vient d'être supprimé, à titre momentané, par la loi du 20 mars 1923 (voir III^e partie).

Tarif.

Le tarif est uniformément de 10 0/0, quelle que soit l'importance du revenu imposable.

L'impôt est donc supporté par des revenus qui sont déjà soumis, soit à l'impôt global sur le revenu des personnes physiques, soit à l'impôt sur le revenu des Sociétés. La loi du 29 mars 1920 avait prévu diverses atténuations dans le but d'éviter à certains contribuables une double imposition. Le Kapitalertragsteuer acquitté par eux pouvait être défalqué du chiffre du revenu global soumis à l'Einkommensteuer.

De semblables tempéraments étaient également admis en faveur des Sociétés possédant des participations : les revenus tirés de la participation étaient affranchis de l'impôt à condition que la participation comprît au moins un cinquième du capital de la deuxième Société et qu'elle ait pris naissance au début de l'année antérieure à l'année d'imposition.

L'article 12 de la Körperschaftsgesetz du 8 avril 1922 a maintenu cette défalcation en la soumettant à une autre condition : le revenu global ne doit pas dépasser un certain chiffre¹.

Rendement.

Le recettes provenant du Kapitalertragsteuer se sont élevées à :

	Rentrées effectives	Prévisions
	Marks	Marks
1 ^{er} avril au 31 mars 1921 . . .	1.486.717.602	1.400.000.000
1 ^{er} avril au 31 décembre 1922 ..	1.578.229.996	2.000.000.000

On ne peut que rester frappé de la faiblesse de ce rendement, étant donné que le mécanisme de perception de l'impôt assure une rentrée immédiate de l'impôt. Le Kapitalertragsteuer constitue en quelque sorte le pendant de notre impôt cédulaire sur le revenu des

¹ Sont imputés au compte de l'impôt général sur le revenu : 15 0/0 des parts de bénéfices, diminué de l'impôt sur la rente du capital, si le revenu global imposable ne dépasse pas 300.000 marks — 12 1/2 0/0 si le revenu global imposable est compris entre 300.000 et 2.000.000 de marks — 10 0/0 au-dessus de 2 millions.

valeurs mobilières. Il ne s'en différencie principalement que par son tarif, qui ne distingue pas, comme en France, entre les valeurs mobilières nationales et étrangères¹.

GROUPE B. — IMPOTS SUR LE CAPITAL

V. — IMPOT DE SACRIFICE A LA DÉTRESSE DE L'EMPIRE²

(*Reichsnotopfer*)

Au cours des hostilités, le capital a été frappé d'une contribution à titre exceptionnel. Mais les conditions d'application des impôts extraordinaires de guerre, votés en 1916, 1917, 1918, 1919, ont été telles, que l'on ne peut dire vraiment qu'il ait été réclamé un effort considérable à la classe possédante. On sait, en effet, que les impôts de guerre ont été très aisément acquittés par les contribuables sur leurs revenus annuels et n'ont, d'autre part, frappé que les « accroissements de fortune ou de revenu » relevés au cours des exercices de guerre.

Un impôt nouveau sur le capital ne fit son apparition qu'au début de l'année 1920 : le *Reichsnotopfer*. Sans être à proprement parler un impôt permanent, ce dernier se différenciait cependant des impôts qui l'avaient précédé, en ce que les délais prévus pour l'acquittement de la contribution portaient sur une très longue période, s'échelonnant de vingt-sept à quarante-six ans. A ce titre, il est donc intéressant d'en décrire sommairement le mécanisme général, puisqu'un poste spécial lui est encore réservé au budget des recettes de l'Empire³.

Le *Reichsnotopfer* se rattache au groupe des impôts rentrant dans le vaste plan de réforme d'Erzberger. Son adoption suscita de très

¹ Cf. France. — Loi du 25 juin 1920 :

10 0/0 sur le revenu des valeurs mobilières françaises.

12 0/0 — — — — — étrangères.

² Lois des 31 décembre 1919, 22 décembre 1920, 8 avril 1922.

³ Une étude très complète sur le *Reichsnotopfer* a été publiée par M. V. BADULESCO dans la *Revue de Science et de Législation financière* (tome XIX, nos I, II et IV, 1921).

vifs débats. Des modifications importantes furent apportées par l'Assemblée nationale; elles réduisirent considérablement la portée du nouvel impôt qui devait cependant assurer un des prélèvements les plus importants sur la fortune, si l'on s'en tient au préambule même de la loi du 31 décembre 1919, article premier: *en raison de l'extrême détresse de l'Empire, les possédants feront le sacrifice d'un gros impôt sur la fortune.*

Personnes assujetties.

Le Reichsnotopfer frappait aussi bien les personnes physiques que morales; non seulement les nationaux, mais encore les étrangers exerçant leur profession en Allemagne.

Toutes les personnes morales étaient, en principe, soumises à l'impôt, sans distinction entre celles qui relevaient ou non du droit public ou privé, ou entre celles qui bénéficiaient ou non de la personnalité juridique. Toutes étaient imposées sur leur *fortune nette*, c'est-à-dire sous déduction du capital social effectivement versé.

Étaient seules exonérées les Sociétés en nom collectif, en commandite simple et les Sociétés civiles, étant donné que les associés étaient déjà soumis à l'impôt sur le capital pour la partie des biens qui se retrouvait dans le patrimoine social.

Les Sociétés étrangères, d'autre part, ne devaient acquitter la contribution que sur les biens fonciers et les capitaux d'exploitation possédés par elles en Allemagne.

L'exemption, enfin, était totale pour les Pays et Communes, la Reichsbank, les Banques d'Etat, les Eglises et Communautés ecclésiastiques, les Universités et, d'une façon générale, pour toutes les autres institutions similaires subventionnées par une collectivité publique, ou pour toutes personnes juridiques ne poursuivant pas un but lucratif, telles que : Caisses de retraite, Caisses de secours, Fondations ou établissements de bienfaisance, associations et partis politiques, etc...

Fortune imposable.

Était considéré comme fortune imposable l'ensemble des biens mobiliers et immobiliers, déduction faite des dettes,

Les meubles corporels étaient imposés à la condition qu'ils

fussent des accessoires d'un bien-fonds ou d'une exploitation commerciale.

Les objets en métal précieux, les pierres précieuses, les bijoux, objets d'art et tous objets de luxe étaient imposables lorsque leur valeur dépassait 500 marks pour des objets isolés, ou 1.000 marks pour des objets formant un ensemble (par exemple, une collection).

La loi prescrivait le rapport fictif dans le patrimoine du contribuable et de son conjoint de toutes libéralités consenties entre vifs.

Pour ce qui concernait la déduction des dettes, il était stipulé que seules pourraient être défalquées les dettes présentant un rapport économique avec l'actif imposable. C'est ainsi, par exemple, qu'une Société étrangère, soumise au Reichsnotopfer sur ses biens fonciers et ses capitaux d'exploitation situés en Allemagne, n'était pas admise à retrancher une dette garantie par des marchandises consignées à l'étranger.

Sous cette réserve, toutes les dettes pouvaient être déduites, qu'elles eussent un caractère personnel ou réel, qu'elles fussent hypothécaires ou simplement chirographaires.

Modes d'estimation de la fortune.

Les modes d'estimation de la fortune restaient régis par les prescriptions générales de la Reichsabgabenordnung. Autrement dit, c'est la valeur vénale (*gemeiner Wert*) qui devait être prise en considération.

Rappelons qu'il faut entendre par là le prix qui peut être obtenu, en cas de vente, dans les rapports d'affaires habituels, selon l'état de l'objet envisagé, et en tenant compte des circonstances qui peuvent influencer sur le prix, à l'exception de celles qui présentent un caractère tout à fait exceptionnel¹. La fortune foncière affectée à des exploitations agricoles, forestières, horticoles, ou à l'habitation, pouvait, au gré du contribuable, être estimée d'après la valeur de rendement (*Ertragswert*), obtenue en multipliant par 20 le revenu net de l'exploitation ou de l'immeuble.

Les capitaux d'exploitation fixes, tels que les machines, l'ou-

¹ *Supra*, p. 192.

tillage, le mobilier, devaient être évalués, soit d'après leur prix d'acquisition ou de fabrication, soit d'après la valeur actuelle, si celle-ci était inférieure au prix d'acquisition, sous déduction des amortissements normaux.

Quant aux capitaux circulants, marchandises, matières premières, ceux-ci s'estimaient d'après leur valeur vénale. Toutefois, les capitaux d'exploitation appartenant aux personnes physiques n'étaient décomptés que pour 80 % de leur valeur.

Toute une série de tempéraments étaient en outre inscrits en faveur des petits rentiers et des contribuables chargés de famille.

Tarif.

Le taux de l'impôt était progressif pour les personnes physiques. Il s'élevait en 11 tranches de 10 à 65 %.

Pour les personnes morales, il était proportionnel et uniformément fixé à 10 %.

L'assiette et l'évaluation des biens ont eu lieu, une fois pour toutes, sur déclaration du contribuable, à la date du 31 décembre 1919.

Délais de paiement.

La loi du 31 décembre 1919 avait prévu de longs délais de paiement, se répartissant, avec un système d'annuités, sur une période de vingt-sept ans, et même de quarante-six ans pour la partie de la contribution qui grevait les biens fonciers (5,50 % d'intérêts, 0,50 % d'amortissement).

L'annuité était inscrite sur le registre foncier comme une charge légale grevant la propriété.

LES RÉSULTATS

Le Reichsnotopfer porte bien la marque des tractations auxquelles son vote a donné lieu. Il est resté l'œuvre d'un « compromis » entre les adversaires et les partisans d'un emprunt forcé. A l'époque où il fut voté, il s'agissait d'enrayer l'inflation monétaire menaçante, d'arrêter l'accroissement de la Dette flottante. Le Reichsnotopfer n'a atteint aucun de ces buts. On attendait de lui une somme glo-

bale de 45 milliards. Pour l'exercice 1920-1921, il n'a produit que 9 milliards 336 millions.

Le Reichsnotopfer n'était, en réalité, qu'un impôt bâtard : on ne peut vraiment l'assimiler à un impôt sur le capital. Les délais de paiement s'échelonnaient, en effet, sur une trop longue durée. Le système de versement par annuités se fût compris, s'il eût dû être *exceptionnel* et accordé seulement pour les biens dont la liquidité immédiate ne pouvait être assurée. Or, la loi du 31 décembre 1919 en avait fait un procédé général de libération. C'est ainsi qu'un contribuable disposant d'un avoir-espèces en banque de 500.000 m. pouvait se libérer en vingt-sept années. Pour un taux moyen de 25 $\frac{0}{100}$, l'annuité de 6 $\frac{1}{2}$ $\frac{0}{100}$ représentait, en fait, une charge de 1,625 $\frac{0}{100}$ par an.

D'autre part, le Reichsnotopfer n'était pas, à proprement parler, un impôt permanent ou renouvelable puisque la valeur de la fortune était fixée *ne varietur* au 31 décembre 1919¹.

LA RÉFORME DU REICHSNOTOPFER

(Loi du 22 décembre 1920.)

Dès le mois d'octobre 1920, le Gouvernement se préoccupa de prendre de nouvelles mesures en vue de remédier aux défauts qui

¹ Les deux exemples suivants, empruntés à l'étude de M. Badulesco — *Revue de Science et de législation financière*, mars 1921, t. II, numéros 2 et 3, « le Prélèvement sur le capital en Allemagne », — donneront un aperçu de la modicité de l'impôt :

1^{er} exemple. — Un contribuable marié, père de 3 enfants, disposant d'une fortune en espèces de 30.000 marks, d'une maison de rapport de 100.000 marks, grevée d'une hypothèque de 80.000 marks, soit :

fortune nette	50.000 marks
ne devait payer, après déduction, que	2.600 —

2^e exemple. — Un contribuable marié, père de 5 enfants :

a) Disposant d'une fortune espèces de	50.000 marks
b) Bénéficiaire d'une donation de	30.000 —

<u>80 000 marks</u>	(capital)
---------------------	-----------

c) Exploitant une ferme grevée d'une hypothèque de 50.000 marks, mais lui laissant un revenu net de.	<u>4.000 marks</u> (revenu)
ne devait payer finalement que.	1.400 marks

viennent d'être rapidement esquissés. La loi du 22 décembre 1920¹ décréta le paiement accéléré de l'impôt (*Beschleunigte Reichsnotopfer*).

Désormais, aux termes de cette loi, le prélèvement sur le capital devait être divisé en deux fractions : l'une comportant le paiement rapide en deux ou trois versements, à termes rapprochés, l'autre restant régie par l'ancienne loi et pouvant être acquittée par annuités.

Le paiement accéléré devait, en règle générale, être égal à un tiers du montant global de la contribution ; mais, si ce tiers restait inférieur à 10 0/0 de la fortune assujettie, la somme à payer rapidement devait être de 10 0/0.

Le prélèvement devait ainsi s'effectuer de la façon suivante :

		Fraction de l'impôt à acquitter immédiatement
Fortune de	50.000 marks	100,00 0/0
—	200.000 —	76,90 0/0
—	1.000.000 —	40,60 0/0
—	5.000.000 —	33,30 0/0

Mais, il restait stipulé que : le paiement rapide ne devait pas mettre en danger l'existence économique du contribuable, diminuer le capital et le crédit nécessaires pour la continuation des entreprises et compromettre l'entretien convenable de la personne de l'assujetti et de sa famille².

L'élasticité de cette formule a porté un coup mortel à l'efficacité attendue de la réforme et a incité les contribuables à saisir le fisc d'innombrables réclamations, tendant à aboutir, par une voie détournée, au paiement différé. Aussi, bien que la loi du 22 décembre 1920, ait marqué un progrès sensible en abrégant, en théorie, la durée de la prestation, les résultats n'ont pas répondu aux nécessités pressantes d'une situation financière obérée.

¹ Une loi du 6 juillet 1921 n'a apporté, par la suite, que des modifications de détail.

² Nous avons déjà noté une semblable imprécision, pour l'impôt sur le revenu (p. 225).

Le rendement du Reichsnotopfer a été insignifiant :

	Millions de marks.
Exercice 1920-1921.	9.336
— 1921-1922.	8.648
— 1922-1923.	3.117
(Du 1 ^{er} avril au 31 décembre 1922).	

Encore, faisait justement remarquer M. V. Badulesco (*loc. cit.*), une grande partie des sommes récupérées ont-elles représenté des libérations totales, fréquemment effectuées à l'aide de titres de rente des émissions de guerre, émis pour certains au cours de 77 marks, et repris au pair, soit avec une prime de 23 0/0 pour le contribuable !

L'erreur a été d'évaluer les fortunes d'après leur valeur à une date fixe : entre la date d'évaluation et la date de perception, la matière imposable a subi le contre-coup de la dépréciation monétaire et le Reichsnotopfer n'est arrivé à frapper toute une catégorie de biens que pour un chiffre absolument dérisoire. Tel a été le cas, principalement, des propriétés immobilières et des valeurs industrielles. Qu'il nous suffise de rappeler que la valeur des actions cotées dans les Bourses allemandes est passée de 48 milliards, au 31 décembre 1919, à 150 milliards au 31 décembre 1920, et à 200 milliards au 30 juin 1921¹.

VI. — IMPOT SUR LA FORTUNE²

(*Vermögenssteuer.*)

En août 1921, le Gouvernement se décida, sous la pression des événements, à élaborer un nouveau plan de réforme du régime fiscal, destiné non seulement à compléter, mais à remanier sur certains points, dans son essence même, l'œuvre d'Erzberger.

¹ Chiffres cités au rapport de M. de Lasteyrie, cité plus haut.

² Loi du 8 avril 1922. — Les nombreuses lois fiscales votées à cette même date ont été données en traduction dans la brochure du Haut Commissariat français, intitulée : *les Nouvelles Lois fiscales allemandes*. Nous avons, dans ce qui suit, largement puisé à cette source, avec l'autorisation bienveillante de M. E.-V. Gisclard, directeur des Services financiers du Haut Commissariat.

Quinze projets fiscaux furent publiés le 21 août 1921. Les débats que suscitèrent leur discussion mirent violemment aux prises les partis conservateurs et avancés, déjà tous mécontents des innovations consacrées par la législation alors en vigueur.

Le relèvement, dans une forte proportion, des impôts sur la consommation, figurait au nombre des mesures fiscales proposées par le Gouvernement. Il fut le point de départ d'une obstruction opiniâtre de la part des représentants de la classe ouvrière, qui estimaient déjà les charges trop inégalement réparties¹. Ceux-ci soutenaient que les taxes sur la consommation, l'impôt sur les charbons, et l'impôt sur les transactions commerciales avaient eu pour résultat de provoquer un renchérissement considérable des produits nécessaires à l'existence, dont les milieux pauvres ou peu fortunés étaient les premiers à supporter le plus lourdement la charge.

Alors que l'impôt général sur le revenu n'était acquitté qu'en fin d'exercice, et souvent avec des retards considérables, le salarié, au contraire, était contraint de se libérer sans délai. Il y avait lieu, en outre, de tenir compte des lenteurs apportées au réajustement de l'échelle des salaires en déséquilibre permanent avec le coût de la vie.

En réponse aux suggestions gouvernementales, les partis de gauche proposèrent la création d'impôts sur les valeurs-or (*Goldwerte*). Il s'agissait, en l'espèce, d'atteindre la propriété foncière et l'outillage industriel, éléments presque invariables de la richesse nationale, soustraits à la dépréciation de la monnaie.

Au lieu de prendre pour base de l'imposition la valeur purement nominale de ces biens, acquis à une époque où la valeur du billet de banque pouvait être qualifiée de « valeur-or », on prendrait comme base cette valeur du temps de paix multipliée par un certain coefficient de dépréciation de la monnaie, uniforme pour un exercice donné et revisable, c'est-à-dire, susceptible d'être mis en harmonie avec les transformations survenues dans le domaine économique ou le cours des changes.

L'imposition des « valeurs réelles », trouvait, disait-on, sa justi-

¹ Nous avons pu, par nous-mêmes, à cette époque, constater en Bavière, dans les milieux ouvriers, l'animosité que soulevaient les projets de relèvement des impôts sur la consommation. On rendait, à peu près unanimement, la France responsable de l'augmentation du coût de la vie !

fication dans le fait que les revenus tirés de l'industrie et de l'agriculture augmentent avec la dépréciation monétaire, ce qui n'est pas le cas des revenus produits par les titres d'Etats et les obligations à taux d'intérêt fixe.

L'idée de l'imposition des valeurs réelles n'était d'ailleurs pas nouvelle.

Elle avait été déjà officieusement accueillie comme devant retenir l'attention par le Dr Wirth, lorsqu'il fut appelé, le 10 mai 1921, à succéder au ministre défaillant de M. von Simons¹.

Bien qu'agrariens et industriels se soient élevés unanimement contre le projet soutenu par les partis avancés qui les touchait au point le plus sensible², le Ministre de l'Economie nationale, cédant à la pression des représentants de la classe ouvrière, publia, au cours de l'été 1921, un mémoire tendant à faire admettre la possibilité d'imposer aux exploitations agricoles une hypothèque de 20 0/0 sur leur valeur-or du temps de paix, et à l'industrie une participation obligatoire de l'Empire d'un montant égal, en exigeant la transformation des entreprises particulières, en Sociétés par actions ou à responsabilité limitée.

Aux termes des articles 16 et 17 du projet, le Ministre des finances aurait été, en outre, autorisé à prescrire, à toute époque jugée par lui opportune, une révision de la valeur des biens assujettis à l'impôt sur la fortune, en prenant pour base la valeur d'avant-guerre de ceux-ci, multipliée par un coefficient égal au coefficient de la dépréciation monétaire.

Le Ministre de l'Economie nationale se brisa contre l'opposition irréductible des conservateurs. Son projet, repris par la Confédération générale des Syndicats allemands, fut finalement rejeté.

Il fallait cependant trouver un terrain d'entente acceptable. Les discussions orageuses des Commissions du Reichstag se terminèrent par un compromis qui décida de l'émission d'un Emprunt forcé et de la création de deux impôts nouveaux, l'un à percevoir sur la

¹ Article paru dans la *Deutsche Allgemeine Zeitung*, organe officieux du gouvernement, dont le compte rendu a été publié dans la *Gazette de Francfort* (numéro du 24 juin 1921).

² *Gazette de Francfort* : *Die agrarische Steuerscheu*, la peur des impôts chez les agrariens (numéro du 13 juin 1921).

fortune, le *Vermögenssteuer*, l'autre sur les accroissements de la fortune, le *Vermögenszuwachssteuer*. (1931)

* * *

A la différence du Reichsnotopfer, le *Vermögenssteuer* doit, dans l'esprit du législateur de 1922, assurer l'imposition *permanente* de la fortune :

Article premier. — A dater du 1^{er} janvier 1923, il sera perçu un impôt annuel sur la fortune, conformément aux prescriptions de la présente loi.

Pendant une période de quinze ans, cet impôt sur la fortune s'augmentera du supplément prévu à l'article 20.

Contribuables assujettis.

Le *Vermögenssteuer* s'inspire de très près du Reichsnotopfer. Comme lui, il frappe non seulement les personnes physiques, mais aussi les personnes juridiques, les associations non douées de la personnalité juridique et les fondations, à moins que leur avoir ne soit pas immédiatement imposable entre les mains d'autres contribuables (p. ex. : Sociétés en nom collectif, ou en commandite simple).

Les règles générales visant l'assujettissement à l'impôt sont identiques aux règles posées par la loi sur le Reichsnotopfer. Rappelons qu'elles déclarent imposables même les étrangers domiciliés sur le territoire du Reich depuis plus de six mois et les étrangers y exerçant habituellement leur profession, ainsi que les Sociétés étrangères ayant, soit leur siège social en Allemagne, soit un siège de direction. L'imposition ne s'étend toutefois, pour cette catégorie de contribuables, qu'à la partie des biens meubles et immeubles situés en Allemagne.

Fortune imposable.

La fortune imposable s'entend aussi de tous les biens mobiliers et immobiliers, déduction faite des dettes.

L'article 9 de la loi du 8 avril 1922 déclare imposables les objets

précieux, parures et objets de luxe, si le prix d'achat de chaque objet a atteint 1.000 marks ou plus; les objets d'art ou de collection, s'ils ont été acquis postérieurement au 31 juillet 1914, et si le prix d'acquisition a atteint 20.000 marks ou plus, ou s'il a été payé 200.000 marks ou plus pour plusieurs objets semblables ou formant un tout, à moins que ces objets ne soient l'œuvre d'artistes allemands vivants ou décédés depuis moins de quinze ans.

Les exemptions prévues pour le Reichsnotopfer sont reproduites à peu près textuellement. Elles s'étendent notamment aux droits à indemnité conférés aux nationaux allemands expropriés du fait du Traité de paix, expulsés des colonies allemandes, ou victimes de tous autres dommages subis à l'étranger¹.

La fortune nette imposable s'obtient en retranchant de l'avoir brut :

1° Les dettes (y compris l'impôt frappant l'accroissement de fortune, fixé à la même date de base que la fortune) ;

2° La valeur des prestations obligatoires pour les contribuables (telles par exemple qu'hypothèques, rentes à servir... etc.) ou les prestations grevant un bien de famille, un fidéicommiss familial, un fief, bien dynastique ou autres biens inaliénables ;

3° Les sommes en espèces, avoirs en banque, ou autres, nécessaires pour couvrir les dépenses courantes, sauf celles inhérentes à l'exercice d'un commerce ou d'une profession, pendant une période de trois mois ;

4° Pour les Sociétés, le montant du capital social ou de la mise de fonds ;

5° Les réserves exclusivement destinées (en capital et intérêts de ce capital) à des œuvres d'assistance d'intérêt public ;

6° Dans le cas de Compagnies d'assurances et de Sociétés d'assurances mutuelles, les réserves destinées au paiement des assurances et des bonifications sur primes aux assurés eux-mêmes comme dividendes.

Pour l'établissement de l'assiette de l'impôt sur la fortune, l'avoir des époux est totalisé ; s'ils ne vivent pas séparés d'une façon permanente, chacun d'eux est solidairement tenu du paiement.

¹ Par application des lois en date des 24 avril 1920, 31 août 1919 et 28 juillet 1921.

Le chiffre de la fortune est fixé pour une durée de trois années civiles (période triennale), à dater du 31 décembre 1922. Les augmentations et diminutions de la fortune n'entrent en ligne de compte que si elles dépassent le cinquième de la fortune imposable. Il n'est tenu compte des accroissements de fortune provenant d'héritages ou de donations que si leur montant est supérieur à 50.000 marks.

Procédé d'évaluation.

Au cours des débats qui précédèrent le vote de la loi, des divergences se manifestèrent au sujet des procédés d'évaluation ; les uns voulaient que l'on prenne pour base la valeur courante en « capital » des biens imposables, les autres leurs revenus.

Ce fut cette dernière tendance qui prévalut dans le cas de la propriété foncière et agricole, ainsi que pour les immeubles industriels et les locaux à usage d'habitation, bien qu'il n'ait pas été dérogé, en principe, aux prescriptions de l'article 152 de la R. A. O. qui stipule que la valeur courante (*gemeiner Wert*) des terrains doit être prise pour base d'estimation.

Il a donc été admis que pour la période des quinze années, au cours de laquelle serait perçu le supplément d'impôt (art. 1^{er} et art. 20 de la loi du 8 avril 1922) il devrait être tenu compte, en particulier pour le calcul du revenu permanent, du revenu fourni au cours des trois dernières années.

Il est rappelé que l'évaluation des Biens devra être effectuée « en tenant compte des conditions économiques générales ». De même, par dérogation à l'article 139 de la R. A. O., les capitaux d'exploitation ne seront plus obligatoirement imputés pour leur prix d'achat ou de fabrication, moins l'amortissement normal « lorsqu'il apparaîtra nécessaire d'admettre, dans une certaine mesure, pour ces objets, une valeur permanente supérieure, en raison de l'évolution des conditions économiques ».

En ce qui concerne les valeurs mobilières, on a renoncé à les évaluer d'après leur cours à une date déterminée (R. A. O., art. 142). On prendra pour base « la valeur moyenne des cours et des cotes des trois dernières années, en tenant compte des intérêts ou dividendes servis ainsi que des droits de souscription. »

L'article 15 relatif aux procédés d'évaluation laisse toute liberté d'appréciation à l'Administration. La Cour suprême des finances tranchera, le cas échéant, les litiges.

Tarif.

N'est soumise à l'impôt que la partie de la fortune dépassant 100.000 marks. Le tarif est double :

I. La contribution annuelle *normale* s'élève à :

a) *Personnes physiques :*

Au-dessous de 100.000 marks		0
De 100 à 250.000 —		1 pour 1000
Et, pour les tranches ou fractions de tranches suivantes, de . . .	250.000 —	1,5 —
	250.000 —	2 —
	250.000 —	3 —
	1.000.000 —	4 —
	2.000.000 —	5 —
	3.000.000 —	6 —
	3.000.000 —	7 —
	6.000.000 —	8 —
	10.000.000 —	9 —
Et, pour les montants supérieurs		10 —

b) *Autres contribuables :*

Tarif uniforme 1,5 pour 1000

II. La contribution *supplémentaire* annuelle, à percevoir jusqu'en 1938, est fixée à :

a) *Personnes physiques :*

De 100 à 250.000 marks : 100 $\frac{0}{0}$ du montant de la contribution normale ci-dessus, pour la même catégorie de contribuables.

Tranche suivante de 250.000 marks ou fraction de tranche : 150 $\frac{0}{0}$ du montant de la contribution normale ci-dessus, pour la même catégorie de contribuables.

Et, pour les montants supérieurs : 200 $\frac{0}{0}$ du montant de la contribution normale ci-dessus, pour la même catégorie de contribuables.

b) *Autres contribuables :*

Supplément annuel : 150 % du montant de la contribution normale qui leur est applicable, d'après le tarif précédent ci-dessus.

La contribution supplémentaire est destinée à remplacer une partie du Reichsnotopfer. Ce dernier impôt n'est plus perçu que jusqu'à concurrence de 10 % de la fortune taxée, mais ces 10 % doivent représenter au moins un tiers du Reichsnotopfer.

La loi stipule que les fortunes égales ou supérieures à 1.027.000 m. devront acquitter, au lieu de ces 10 % de la fortune, ou 33 1/3 % de l'impôt : 40 % du Reichsnotopfer.

Des allègements sont prévus en faveur des fortunes ne comprenant que des capitaux immobiliers.

Le Reichsnotopfer frappant les Sociétés commerciales avait été uniformément fixé aux 10 %, qui devaient être déjà perçus en exécution de la loi du 22 décembre 1920. Ces Sociétés avaient donc intégralement acquitté l'impôt. S'inspirant du désir d'atteindre plus durement les « valeurs-or » la loi impose aux Sociétés commerciales une taxe spéciale et exceptionnelle égale à la moitié du Reichsnotopfer.

Obligations des contribuables. Sanctions.

Les contribuables sont tenus de souscrire une déclaration. L'impôt est exigible en quatre termes égaux (15 février, 15 mai, 15 août, 15 novembre).

L'article 33 de la loi du 8 avril 1922 punit tout contribuable qui se soustrait au paiement de l'impôt d'une amende pouvant atteindre de cinq à vingt fois le montant de l'impôt non acquitté. Outre l'amende, il peut être prononcé une peine d'emprisonnement.

Tel qu'il a été conçu, le nouvel impôt sur la fortune paraît, en résumé, remédier, dans une certaine mesure, aux lacunes du Reichsnotopfer.

Immédiatement exigible, peut-être procurera-t-il des disponibilités plus abondantes au Trésor et surtout des rentrées plus normales?

Le système de recensement triennal des fortunes présentera peut-être l'avantage de fournir des évaluations plus exactes. Mais si l'on envisage la tâche énorme qui va incomber de ce chef à l'Adminis-

tration, on peut se demander s'il sera jamais possible d'assurer un contrôle sérieux des déclarations.

Le rendement du Vermögenssteuer, au cours de l'exercice 1923-1924, pourra seul fixer sur l'efficacité de cette nouvelle mesure fiscale.

VII. — IMPOT SUR LES ACCROISSEMENTS DE LA FORTUNE

(*Vermögenszuwachssteuer.*)

Loi du 8 avril 1922.

Le « Besitzsteuer » introduit, en Allemagne, par la loi du 3 juillet 1913, a été normalement perçu au terme des périodes triennales prévues, c'est-à-dire le 31 décembre 1916 et le 31 décembre 1919. Sa suppression a été décrétée par une loi également en date du 8 avril 1922; un impôt dont le nom diffère (*Vermögenszuwachssteuer*) lui a été substitué; mais, en réalité, les conditions générales d'application de celui-ci restent sensiblement les mêmes.

Le nouvel impôt sera perçu, de même que le Besitzsteuer, tous les trois ans. La contribution portera sur l'accroissement de la fortune réalisé à dater du 1^{er} janvier 1923. Elle sera fixée pour la première fois le 31 décembre 1925. *La période qui s'est écoulée entre le 31 décembre 1919 et le 31 décembre 1922 a donc échappé à toute imposition.*

Pour simplifier les travaux de l'assiette, il est stipulé que les accroissements de la fortune seront déterminés au cours des opérations destinées à établir la valeur de cette fortune elle-même, en vue de la perception du Vermögenssteuer.

Les taux de l'impôt s'échelonnent de 1 à 10 0/0 de l'accroissement, à la différence du Besitzsteuer pour lequel ils variaient entre 0,75 et 1,50 0/0. L'article 16 prévoit le barème suivant :

Première tranche de 200.000 marks d'accroissement. 1 0/0

(ou fraction).

Deuxième	—	300.000	—	—	2 —
Troisième	—	300.000	—	—	3 —
Quatrième	—	300.000	—	—	4 —
Cinquième	—	1.000.000	—	—	5 —
Sixième	—	1.000.000	—	—	6 —

Septième tranche de	1.000.000	marks d'accroissement.	7 ⁰ / ₁₀
Huitième	—	1.000.000	8 —
Neuvième	—	1.000.000	9 —
Pour les tranches suivantes			10 —

La contribution est exigible par tiers : le premier tiers doit être payé dans les trois mois à dater de l'envoi de l'avertissement, le deuxième dans les neuf mois, le troisième dans les quinze mois.

VIII. — L'EMPRUNT FORCÉ¹

(*Zwangsanleihe.*)

On a fait beaucoup de bruit, en Allemagne, autour de l'Emprunt forcé, bien qu'il eût été question maintes fois, au cours de ces deux dernières années, de recourir à une telle mesure fiscale.

M. von Havenstein l'avait depuis longtemps préconisé comme moyen de couverture du déficit budgétaire. On lui avait préféré cependant l'impôt sur le capital, le Reichsnotopfer. On sait que l'opposition irréductible des partis conservateurs n'avait permis d'aboutir, en avril 1922, qu'à un relèvement des impôts indirects et au vote de deux nouveaux impôts sur la fortune et les accroissements de la fortune. Trois mois plus tard, le Gouvernement ne pouvant plus faire appel au Crédit auprès des nationaux, l'emprunt forcé finit par être admis.

L'agitation fut d'autant plus vive que l'article 50 de la loi du 20 juillet 1922 spécifiait que le produit du Zwangsanleihe serait affecté, en totalité, à la couverture des engagements auxquels l'Empire devait faire honneur, par suite des prestations prévues par le traité de Versailles.

Conditions générales de souscription.

Le projet gouvernemental avait fixé à 70 milliards le montant de l'emprunt, sans spécifier s'il s'agissait de marks-or ou de marks-papier. Comme il avait été précédemment question de l'imposition

¹ Lois des 20 juillet et 22 décembre 1922.

Ces deux lois ont été modifiées par la loi du 20 mars 1923.

en valeur-or, les partis conservateurs firent préciser qu'il y avait lieu d'entendre que ce chiffre représenterait des marks-papier. La loi du 22 décembre 1922, qui par la suite apporta quelques retouches au texte primitif, supprima d'ailleurs purement et simplement cette limite.

Une fois encore, malgré l'expérience acquise, on en est ainsi revenu au système déplorable du Reichsnotopfer, en évaluant les fortunes, appelées à servir de base à la fixation de l'assiette, à une date fixe (31 décembre 1922), et en ne récupérant l'impôt que longtemps après. Nous savons à quels résultats ont conduit de telles méthodes : à une imposition dérisoire par rapport à la valeur des biens imposables, sans cesse accrue en raison de l'inflation monétaire.

L'article 2 de la loi du 20 juillet 1922 avait bien prévu un prix de souscription de faveur, inférieur à la valeur nominale des reconnaissances de dettes délivrées, pour les assujettis qui effectueraient leurs versements de juillet à septembre 1922 (94 $\frac{0}{100}$, 96 $\frac{0}{100}$, 98 $\frac{0}{100}$). Le tarif était de 100 $\frac{0}{100}$ pour octobre et novembre. Puis il dépassait la valeur nominale, pour atteindre 106 $\frac{0}{100}$ à partir de mars 1923.

Mais, en présence du peu d'empressement apporté par les souscripteurs, la loi du 22 décembre 1922 a remanié l'échelle des prix de souscription ; ceux-ci ont été fixés à :

Pour l'emprunt souscrit en juillet 1922	94 $\frac{0}{100}$.
— août 1922	96 —
— septembre 1922	98 —
— d'octobre à mars 1923	100 —
— à dater du 1 ^{er} mai 1923	110 —

Au delà, par mois ou fraction de mois courus, majoration de 10 $\frac{0}{100}$.

Ces avantages n'ont pas tenté les assujettis qui ont préféré attendre la baisse du mark pour s'acquitter de leur obligation.

Le Zwangsanleihe ne doit pas produire intérêt jusqu'au 31 octobre 1925. Du 1^{er} novembre 1925 au 31 octobre 1926, l'intérêt annuel sera fixé à 4 $\frac{0}{100}$ de la valeur nominale ; à dater du 1^{er} novembre 1926, à 5 $\frac{0}{100}$. Le marché des titres est entièrement libre. L'amortissement aura lieu au pair, par tirage au sort ou rachat en Bourse,

au cours du jour, au choix du gouvernement, et commencera à dater du 1^{er} novembre 1925, à raison de 0,50 % de la valeur nominale de l'emprunt.

Les personnes morales ont bénéficié, comme toujours, d'un traitement de faveur. Elles ne sont tenues de souscrire à l'emprunt forcé que pour la moitié des taux fixés pour les personnes physiques qui doivent affecter à l'emprunt :

1 %	sur les premiers 200.000 marks de capital.
2 %	— 500.000 — suivants.
4 %	— 500.000 — —
6 %	— 500.000 — —
8 %	— 500.000 — —
10 %	sur les sommes restantes.

Personnes assujetties.

Toutes les personnes physiques ou morales, associations de personnes et masses de biens (*Vermögensmassen*), astreintes au paiement du Vermögenssteuer au 1^{er} janvier 1923, sont tenues de souscrire à l'emprunt forcé, à l'exception des banques hypothécaires placées sous la surveillance de l'Etat, et des établissements de crédit agricole.

Le montant de la souscription forcée se calcule, pour chaque contribuable, d'après son chiffre de fortune, tel qu'il a été évalué lors du premier établissement de l'assiette du Vermögenssteuer. *La souscription n'est pas obligatoire quand la fortune ne dépasse pas 200.000 marks.* La franchise s'élève, pour les personnes âgées de plus de soixante ans, incapables de travailler ou d'assurer d'une façon permanente leur subsistance par leur propre travail :

1° A 600.000 marks, si la fortune est principalement composée de capitaux mobiliers (art. 9, loi du 8 avril 1922 — Vermögenssteuer), et si le revenu total imposable à l'Einkommensteuer, pour l'année comptable 1921, n'a pas dépassé 40.000 marks.

2° A 2 millions de marks, si la fortune est principalement composée de capitaux mobiliers, et si le revenu imposable à l'Einkommensteuer, pour l'année comptable 1921, a été tiré en majeure partie de la rente de cette fortune et n'excède pas 60.000 marks.

Pour les contribuables mariés, ayant deux ou plusieurs enfants

mineurs à leur charge, la souscription est réduite d'un vingtième par enfant, si la fortune passible de la souscription n'a pas dépassé 6 millions de marks.

Délais de souscription.

Les deux tiers du montant de l'emprunt forcé devaient, aux termes de l'article 13 de la loi du 20 juillet 1922, être souscrits par les obligés sous forme anticipée, au plus tard le 28 février 1923, sur la base du chiffre déclaré pour l'assiette du Vermögenssteuer.

Toutefois « un délai total ou partiel devait être accordé pour la souscription à l'emprunt forcé, contre garantie et paiement d'intérêts, si l'obligé apportait la preuve que, sans ce délai, son existence économique serait menacée, ou que l'exploitation devrait cesser ou être réduite dans ses parties essentielles » (art. 20).

Mais le législateur est entré encore plus loin dans la voie des concessions. Avec l'article 21, on retrouve, en effet, la fameuse clause de style, déjà rencontrée pour tous les impôts exceptionnels, qui ouvre la porte à l'arbitraire le plus complet, si ce n'est à toutes les fraudes :

Afin d'éviter des rigueurs excessives, le Ministre des finances du Reich peut, dans certains cas particuliers, dispenser les contribuables de l'obligation de souscrire à l'emprunt forcé, de l'obligation d'y souscrire de façon anticipée, de l'obligation de souscrire une somme plus élevée¹, ou encore toutes ces obligations ensemble.

Rendement.

Il est à prévoir que l'emprunt forcé ne sera pas plus productif que ne l'a été le Reichsnotopfer, et pour les mêmes raisons : récupération trop tardive, sous-estimation des fortunes au jour de la perception effective. Ce n'est pas la promesse d'intérêts qui saurait engager les souscripteurs à s'acquitter rapidement de leur dette fiscale : l'ère des valeurs à revenu fixe est momentanément passée pour l'Allemagne.

¹ Cas prévu par l'article 16, si le contribuable a souscrit volontairement ou par négligence, en prenant pour base un chiffre de fortune provisoire inférieur au chiffre définitif déterminé par l'assiette. La majoration varie, suivant l'importance de la sous-évaluation, de 20 % à 60 %.

Les sommes encaissées par le Trésor au titre du Zwangsanleihe, de juillet à fin décembre 1922, se sont élevées à 3.819 millions de marks, sur une rentrée totale de recettes fiscales, au cours de cette même période, de 419.479 millions de marks ¹.

IX. — IMPOT SUR LES SUCCESSIONS ²

(*Erbschaftssteuer.*)

L'impôt sur les successions, en tant qu'impôt d'Empire, n'est pas de date très ancienne. Il n'a été institué comme tel qu'à la suite des débats parlementaires qui aboutirent à la réforme de 1906. A cette époque, il ne considérait pas, comme assujettis, le conjoint survivant et les enfants. Seuls, les Etats particuliers avaient conservé le droit de percevoir, pour leur propre compte, un impôt successoral sur cette catégorie d'héritiers. Mais, la plupart n'en avaient pas fait usage et avaient préféré adjoindre à l'impôt impérial un impôt d'Etat complémentaire.

Le régime fiscal des successions sous la loi du 10 septembre 1919.

Légèrement retouché en 1913, l'Erbschaftssteuer avait été profondément modifié par la loi du 10 septembre 1919. Les principales innovations résultaient :

- 1° De la création d'un impôt sur la masse successorale, le *Nachlasssteuer*;
- 2° De l'extension de l'obligation fiscale au conjoint et aux enfants;
- 3° Du relèvement du taux appliqué aux différentes tranches imposables.

¹ La sous-estimation est particulièrement caractéristique pour les valeurs mobilières (actions) : l'article 24, modifié par la loi du 22 décembre 1922, a prévu que l'évaluation serait basée sur une moyenne calculée, d'une part, d'après la somme divisée par trois des cours cotés à la fin du premier trimestre des années 1920, 1921 et 1922, et, d'autre part, d'après les cours, au 1^{er} juin, de Bourse du premier trimestre de l'année 1922. Les valeurs étrangères, non cotées, d'après leur valeur au 31 décembre 1922. Or, la hausse en Bourse a été formidable depuis le début de l'année : on a enregistré des plus-values de 500 % à 125.000 % en juin 1922; la hausse des valeurs minières et métallurgiques a été de 90.000 % à 115.000 %, en une semaine.

² Lois des 10 septembre 1919 et 20 juillet 1922.

L'Allemagne avait, en créant le *Nachlassteuer*, suivi l'exemple donné par la législation anglaise, dont la France elle-même s'était inspirée en 1917. Mais, le *Nachlassteuer* frappait, avant tout partage, l'ensemble des biens héréditaires, sans se préoccuper du lien de parenté unissant au défunt les personnes appelées à recueillir sa succession. Il constituait en quelque sorte, dans l'esprit du législateur allemand, le dernier impôt acquitté par le défunt sur son capital. Il jouait, à cet égard, le rôle d'un impôt de contrôle, dont l'acquittement pouvait permettre de considérer que le *de cuius* avait bien satisfait de son vivant à tous ses devoirs de contribuable.

La *Nachlassteuer* s'élevait uniformément de 1 % à 5 %, par tranches, et comportait une exonération de base de 20.000 marks :

Pour les premiers	200.000 marks (ou fraction).	1 %
Pour les	300.000 marks suivants . . .	2 —
—	500.000 — . . .	3 —
—	1.000.000 — . . .	4 —
Au-dessus.		5 —

Quant au droit de transmission proprement dit, l'*Erbanfallsteuer*, il s'établissait suivant un tarif double, qui progressait ;

- a) D'après le degré héréditaire ;
- b) D'après l'importance de l'héritage.

La loi du 10 septembre 1919 avait réparti les héritiers en six classes :

Classe I. — Le conjoint et les enfants légitimes et naturels (à l'exception des enfants adoptifs).

Classe II. — Les descendants des enfants légitimes et naturels de la première classe.

Classe III. — Les père et mère.

Les frères et sœurs germains, consanguins, utérins.

Classe IV. — Les grands-parents et ascendants plus éloignés.

Les descendants des frères et sœurs au premier degré.

Les beaux-parents.

Les gendres et brus, beaux-fils et belles-filles.

Les enfants adoptifs et ceux de leurs descendants auxquels s'étend l'effet de l'adoption.

Classe V. — Les descendants des frères et sœurs au deuxième degré.

Les frères et sœurs des père et mère.

Les parents par alliance, en ligne collatérale, au deuxième degré.

Classe VI. — Toutes autres personnes appelées à recueillir une succession, sous certaines exceptions.

Les tranches imposables de l'Erbanfallsteuer s'accroissaient jusqu'à 500.000 marks. Les tranches inférieures étant de faible importance, l'impôt frappait un grand nombre de petites fortunes. A partir de la tranche 500.000 marks, le taux, jusque-là progressif, devenait proportionnel :

		Classes					
		I %	II %	III %	IV %	V %	VI %
1 ^{re} tranche de	20.000 marks.	4	5	6	8	10	15
Tranche de	30.000 —	5	6	8	10	12	20
	50.000 —	6	8	10	12	15	25
	50.000 —	8	10	12	15	20	30
	50.000 —	10	12	15	20	25	35
	100.000 —	12	15	20	25	30	40
	200.000 —	15	20	25	30	35	45
	250.000 —	20	25	30	35	40	50
	250.000 —	25	30	35	40	45	55
	500.000 —	30	35	40	45	50	60
Au-dessus	.	35	40	45	50	60	70

Enfin, il était prévu une majoration d'impôt lorsque la fortune personnelle de l'héritier était comprise dans les limites suivantes :

a) Entre 100.000 et 200.000 marks : 1 % de l'impôt principal.

b) Au-dessus de 200.000 marks :

par tranche de 20.000 marks : 1 % de l'impôt principal.

La loi ne faisait pas de distinction entre les transmissions à cause de mort et les donations entre vifs à titre gratuit : l'Erbanfallsteuer s'appliquait à ces dernières dans les mêmes conditions.

Tel qu'il était institué, l'impôt allemand se distinguait de l'impôt français, en ce sens que, si notre législation fait, elle aussi, application d'un droit successoral sur la masse héréditaire, elle évalue son quantum en prenant en considération le nombre d'enfants laissés par le défunt, ce qui précisément n'entrait pas en ligne de compte pour le Nachlasssteuer.

Le calcul du droit de mutation complémentaire était basé non pas sur la situation de famille de l'héritier, mais sur le chiffre de sa fortune personnelle, élément d'appréciation pouvant toujours prêter à des erreurs ou des fraudes.

Modification du régime fiscal des successions (loi du 20 juillet 1922).

Le régime fiscal des successions a été complètement remanié l'an dernier. La loi du 20 juillet 1922, loin d'avoir aggravé les charges, les a considérablement réduites, au moment même où la situation financière de l'Allemagne faisait, plus que jamais, ressortir la nécessité de demander un effort supplémentaire aux contribuables. Cette politique est d'autant plus injustifiable qu'à la même date, reconnaissant l'impossibilité pour le Reich de faire appel au crédit auprès des nationaux, le Gouvernement promulguait la loi relative à l'emprunt forcé.

La nouvelle loi a tout d'abord modifié la composition des classes héréditaires : elle n'en prévoit plus que cinq, au lieu de six. Les classes V et VI ont été fusionnées.

La plupart des successions entre époux échappent totalement à l'impôt par application de l'article 9 :

Les biens dévolus à l'un des conjoints ne sont soumis à l'impôt que si la différence d'âge entre les époux est supérieure à vingt années, et s'il ne s'est pas encore écoulé cinq années depuis le mariage.

La loi du 20 juillet 1922 a en outre supprimé le Nachlasssteuer ; seuls subsistent l'Erbanfallsteuer et le droit complémentaire.

Indépendamment de nouvelles exonérations, les dégrèvements de base ont été notablement relevés. La liste en est édifiante. Demeurent notamment affranchis, aux termes de l'article 22 :

— Les héritages ne dépassant pas 50.000 marks pour les classes I, II, III (pour les père et mère seulement), IV (seulement pour les grands-parents, les enfants adoptifs et ceux de leurs descendants auxquels s'étend l'effet de l'adoption).

— Les héritages inférieurs à 5.000 marks pour toutes les autres classes.

— Les libéralités dévolues à des œuvres de bienfaisance ou d'utilité publique, sous certaines conditions.

— Les ustensiles domestiques et les meubles corporels, à condition qu'ils ne fassent pas partie d'un capital d'exploitation, ou ne soient pas les accessoires d'un bien-fonds, et que leur valeur n'excede pas 500.000 marks, s'ils sont attribués aux personnes des classes I et II; 100.000 marks, s'ils sont dévolus aux héritiers des classes III et IV.

— Les objets d'art et de collection d'un prix inférieur à 20.000 marks par unité, ou de 200.000 marks par groupe, ou les objets d'art sortis des mains d'un artiste allemand encore vivant ou décédé depuis moins de quinze ans.

— Certains objets corporels non destinés à être aliénés, ayant un intérêt au point de vue de l'histoire, en général, de l'histoire de l'art et de la science, possédés par la famille du *de cujus* depuis au moins vingt ans, pourvu toutefois qu'ils puissent servir à des recherches scientifiques et à l'instruction populaire¹.

Toute remise de dette existant au profit du défunt à l'encontre d'un contribuable des classes I et II, destinée à la couverture d'un passif, et toute remise des dettes antérieurement contractées par le gratifié afin de pourvoir, soit à son entretien, soit à son éducation, ou de parer simplement à une situation gênée; mais, dans ce dernier cas, à condition que les embarras éprouvés par le gratifié ne cessent pas, même du fait de la libéralité.

— Les biens dévolus à un contribuable des classes I et II, aux père et mère ou grands-parents du *de cujus*, si la valeur de ces biens et de ceux déjà possédés par le bénéficiaire ne dépasse pas, dans l'ensemble, 300.000 marks, et si le gratifié, eu égard à sa situation sociale antérieure, doit être considéré comme hors d'état de gagner sa vie, ou s'il est empêché d'exercer une activité professionnelle, en sa qualité de chef de famille menant une vie commune avec des personnes frappées d'incapacité de travail ou des descendants faisant leur éducation en vue de l'exercice d'une profession.

— Les biens dévolus à des personnes qui, soit gratuitement, soit contre rémunération insuffisante, ont donné des soins ou fourni des aliments au *de cujus*, dans l'espoir que le testament contiendrait

¹ L'article 22 prévoit que, si ces objets venaient à être aliénés dans un délai de dix années à dater de l'ouverture de la succession, le bénéfice de l'exonération serait retiré à l'intéressé.

une disposition en leur faveur, à condition que la valeur des biens ainsi recueillis apparaisse comme une juste rémunération des soins donnés ou des aliments fournis.

— Les biens donnés par les père, mère, grands-parents et arrière-grands-parents, avec clause de retour.

— Les biens de la réserve légale, en cas de renonciation.

— *Les libéralités entre vifs, destinées à assurer au gratifié une existence convenable ou à lui permettre de parfaire son instruction.*

— Les pensions de retraite ou libéralités similaires accordées, *sans obligation légale*, à des personnes ayant été, ou étant au service du disposant; les sommes affectées par le disposant à des fonds de retraite ou de secours dépendant de sa propre exploitation; les cadeaux d'usage.

— Les donations aux églises allemandes, aux Sociétés, associations ou établissements poursuivant exclusivement un but religieux et revêtus de la personnalité civile.

— Les libéralités aux œuvres de bienfaisance ou d'utilité publique.

— Les valeurs destinées à perpétuer la mémoire ou consacrées au salut du disposant ou de ses proches.

Les exonérations, comme on le voit, sont donc nombreuses, et certaines d'entre elles laissent la porte ouverte à toutes les dissimulations possibles. Les dispositions de l'article 22 s'écartent singulièrement des rigueurs auxquelles aboutissent, au point de vue fiscal, les règles du droit fiscal français, en ce qui touche principalement au rapport des dons et legs et au rapport des dettes. Le droit allemand est beaucoup plus libéral que le nôtre.

L'article 22 contient en outre de telles imprécisions que l'on peut, semble-t-il, se demander à quelles solutions pratiques certaines de ses dispositions peuvent bien conduire. Quelles seront, par exemple, les garanties à fournir pour assurer l'affectation des fonds destinés à perpétuer la mémoire du défunt? La loi ne le dit pas et elle n'assigne aucune limite au montant de la libéralité. Dans le cas d'une pension consentie, *sans obligation légale*, à une personne attachée autrefois au service du *de cujus*, ou au jour de son décès, sur quoi faire reposer les justifications de ces rapports de service: la commune renommée, les témoignages individuels? L'exonération s'appliquera-t-elle sans tenir compte de la durée du service? Autant de cas d'espèces, pris au hasard, qui dénotent une singulière mansuë-

tude à l'égard du contribuable. Bien plus, lorsque le législateur a voulu préciser, il n'a fait que souligner mieux encore la fragilité des éléments d'appréciation. Ainsi, l'article 22, *in fine*, ajoute, dans le cas d'une libéralité consentie pour subvenir à l'existence convenable du gratifié, qu'il faut entendre par existence convenable :

L'existence qui est en rapport avec la situation pécuniaire et le rang du gratifié. Toute libéralité qui dépasse ces limites doit être soumise à l'impôt pour le tout.

Mieux valait ne rien dire, puisque tout dépendra du train de vie mené par le bénéficiaire et de l'estimation qui pourra en être faite arbitrairement par lui et par l'Administration ! Les libéralités consenties à l'intéressé, pour continuer à faire face à des dépenses purement somptuaires, seront affranchies de l'impôt au même titre que les sommes affectées aux dépenses de première nécessité. **Dans son désir d'épargner la fortune acquise le législateur allemand en est ainsi arrivé, en matière successorale, non seulement à consacrer un régime d'inégalité, mais à allouer une véritable prime aux dépenses de luxe.**

Le caractère exagérément libéral des nouvelles mesures fiscales ressort également des tarifs de la loi du 20 juillet 1922.

Indépendamment des dégrèvements de base — dont le chiffre a été décuplé (5.000 marks et 50.000 marks, contre 500 marks et 5.000 marks) — la loi nouvelle considère des tranches uniformes de 100.000 marks et applique un taux dont la progressivité est elle-même uniforme (10 0/0) :

		Classes				
		I	II	III	IV	V
		%	%	%	%	%
Taux de base.		3,50	5,00	6,00	8,00	14,00
Au delà de	100.000 marks.	3,85	5,50	6,60	8,80	15,40
—	200.000 —	4,20	6,00	7,20	9,60	16,80
—	300.000 —	4,55	6,50	7,80	10,40	18,20
—	400.000 —	4,90	7,00	8,40	11,20	19,60
—	500.000 —	5,25	7,50	9,00	12,00	21,00
—	600.000 —	5,60	8,00	9,60	12,80	22,40
—	700.000 —	5,95	8,50	10,20	13,60	23,80
—	800.000 —	6,30	9,00	10,80	14,40	25,20
—	900.000 —	6,65	9,50	11,40	15,20	26,60
—	1.000.000 —	7,00	10,00	12,00	16,00	28,00

Jusqu'à 3.000.000 de marks, le taux augmente ainsi de 10 %
par 100.000 marks.

De 3.000.000 à 5.000.000 de marks, le taux augmente de 20 % par
200.000 marks.

Au-dessus de 5.000 000 de marks, taux uniforme, quintuple du
taux de base.

Il importe de remarquer que l'actif successoral n'est plus divisé, comme précédemment, en tranches supportant chacune un pourcentage différentiel. Dès que l'actif dépasse le chiffre limité d'une tranche, il devient imposable, *pour la totalité*, au taux de la tranche immédiatement supérieure.

L'impôt supplémentaire de 1919, qui s'ajoutait à l'Erbanfallsteuer, a été maintenu, mais avec un taux plus élevé. Par contre, il ne s'applique qu'au cas où la fortune de l'héritier dépasse 2 millions de marks (100.000 marks, précédemment). En outre, les tranches pour cet excédent sont graduées par 200.000 marks, et supportent chacune un droit de 10 % de l'impôt principal.

Le simple rapprochement des barèmes de 1919 et 1922 ne peut, à première vue, permettre de se rendre compte des dégrèvements.

Le tableau ci-dessous en fera apparaître l'importance¹ (cas d'une succession dévolue aux contribuables de la classe I) :

Part héréditaire marks	Impôt tarif 1919	Impôt tarif 1922	Diminution avec tarif 1922
100.000	6.000	1.750	4.250
1.000.000	180.550	66.500	114.050
2.000.000	555.050	204.750	350.300
5.000.000	1.755.050	866.250	888.800
20.000.000	7.755.050	3.461.250	4.293.800

En ce qui concerne, enfin, les méthodes d'évaluation, il y a lieu de mentionner que le législateur s'en réfère aux principes généraux de la R.A.O., autrement dit, c'est la valeur vénale (*gemeiner Wert*) qui doit servir de base, sauf pour la propriété immobilière, qui doit

¹ Cf. Haut Commissariat français : « Impôt successoral et impôt sur le revenu en Allemagne » (*op. cit.*).

s'estimer d'après le rendement (*Ertragswert*), à moins qu'il n'y ait aliénation dans le cours des dix années qui suivent l'ouverture de la succession (art. 32).

C'est encore là une mesure de faveur pour les propriétaires d'immeubles, car chacun sait qu'une évaluation basée sur le rendement est loin actuellement, en Allemagne, de correspondre à la valeur marchande des propriétés. De nombreuses restrictions ont été apportées par l'Administration allemande pour limiter la hausse des loyers; on a signalé fréquemment que les revenus tirés des maisons d'habitation ne suffisaient même pas toujours à couvrir les frais d'entretien et que les propriétaires vendaient assez volontiers leurs immeubles aux étrangers.

Il n'en reste pas moins que la valeur vénale de la propriété bâtie s'est cependant sans cesse accrue, *au fur et à mesure de la dépréciation monétaire*, et que l'impôt sur les successions ne tient pas compte de cet accroissement dans une mesure suffisante, en tablant sur le rendement.

Productivité. — L'impôt sur les successions a produit :

	Rendement effectif	Prévisions
Exercice 1920. . .	256 millions de marks	—
— 1921. . .	616 — —	620 millions
Du 1 ^{er} avril au 31 décembre 1922 . .	824 — —	700 —

X — IMPÔT SUR LES PLUS-VALUES IMMOBILIÈRES

(*Zuwachsststeuer.*)

Nous avons déjà signalé l'introduction de cet impôt dans la législation allemande, et indiqué que l'Empire avait renoncé à sa part en faveur des États particuliers et des Communes (loi de finances du 3 juillet 1913, *Gesetz über Aenderung im Finanzwesen*).

Bien que toujours perçu, son rendement est négligeable : 2.359.800 marks du 1^{er} avril à fin décembre 1922. Il ne figure plus aux prévisions budgétaires dans le tableau mensuel publié par le *Reichsanzeiger*.

LES IMPOTS INDIRECTS

Depuis l'armistice, dans le groupe des impôts indirects, à part l'introduction du monopole de l'alcool, de la taxe sur le charbon et de l'impôt sur les transactions commerciales, on ne relève rien d'essentiellement nouveau dans la législation, on s'est contenté principalement de majorer, dans une certaine mesure, les tarifs des impôts d'avant guerre.

Etant donné la multiplicité des impôts indirects, il n'a été donné ici que des indications sommaires.

Une revision, à peu près générale, des tarifs a été effectuée à la suite du dépôt des projets fiscaux élaborés par le Gouvernement le 21 août 1921. Elle a été consacrée par une série de lois qui ont toutes été promulguées le 8 avril 1922¹.

GROUPE A. — *IMPOTS SUR LA CIRCULATION*

Les impôts sur la circulation (biens et personnes) peuvent se grouper sous les rubriques suivantes :

- I. Impôt sur les transactions commerciales.
- II. Impôt sur la circulation des capitaux.
- III. Impôt sur les mutations foncières.
- IV. Timbre sur les lettres de change. — Timbre sur les lettres de voiture et connaissements. — Impôt sur le transport des personnes et des marchandises.

¹ Le texte de ses lois a été publié intégralement par le Haut Commissariat français : « Les nouvelles lois fiscales allemandes » (*op. cit.*).

I. — IMPÔT SUR LES TRANSACTIONS COMMERCIALES¹*(Umsatzsteuer.)*

L'Umsatzsteuer constitue actuellement l'ossature de tout le système des impôts indirects. Cet impôt présente beaucoup d'analogie avec notre impôt sur le chiffre d'affaires. Il se classe, par son rendement, au second rang, parmi les impôts permanents établis jusqu'à ce jour en Allemagne. Les prévisions budgétaires, pour l'exercice 1922-1923, tablaient sur une rentrée de 20 milliards. En fait, les sommes perçues se sont élevées, du 1^{er} avril au 30 décembre 1922, à 60 milliards 121 millions. Seul l'impôt général sur le revenu des personnes physiques a produit un chiffre supérieur.

La loi du 24 décembre 1919 englobait, sous la dénomination générale d'Umsatzsteuer, quatre impôts :

1° L'impôt sur les transactions commerciales ordinaires : 1 1/2 0/0 du prix de vente de l'objet aliéné;

2° L'impôt majoré sur les objets de luxe, perçu chez le fabricant : 15 0/0 du prix de vente;

3° L'impôt majoré sur les objets de grand luxe, perçu à l'occasion de chaque vente au détail : 15 0/0 du prix de vente;

4° L'impôt sur certaines prestations ne revêtant pas le caractère de livraisons de fournitures, mais de services rendus (par exemple, location de chambres d'hôtel, insertion d'annonces) : 10 0/0.

La loi nouvelle du 8 avril 1922 a conservé ces distinctions essentielles, en revisant les tarifs :

1° L'impôt sur les transactions commerciales ordinaires a été porté de 1,50 0/0 à 2 0/0;

2° L'impôt majoré sur les objets de luxe, perçu chez le fabricant, est resté fixé à 15 0/0;

3° L'impôt majoré sur les objets de grand luxe est également resté fixé à 15 0/0,

4° L'impôt majoré sur les prestations spéciales se calcule désormais pour ce qui concerne :

¹ Loi du 26 juin 1916, modifiée par les lois des 26 juillet 1918, 24 décembre 1919, 8 avril 1922 et 30 novembre 1922.

a) Les insertions d'annonces dans les journaux, suivant un tarif progressif, de $1/2$ à 2% des sommes encaissées au cours d'un trimestre (le tarif était précédemment de 1 à 4% des sommes encaissées au cours d'une année civile).

b) La location de chambres pour séjour passager, suivant un tarif de 10% . Seules les locations de 40 marks par jour donnent lieu à la perception de l'impôt (au lieu de 5 marks précédemment).

L'impôt général de 2% frappe toutes les marchandises, non seulement au moment où elles sortent de chez le producteur ou le détaillant, mais encore lors de chacune des transactions dont elles sont l'objet. L'incidence de l'Umsatzsteuer s'exerce donc, en fin de compte, sur l'acheteur, par incorporation, dans le prix de vente, de l'impôt qui a été successivement acquitté par le producteur et les intermédiaires.

Toutefois, pour éviter une surcharge excessive, la loi exonère les commissionnaires et courtiers qui achètent pour revendre, lorsque ce sont les mêmes produits ou des produits, de même nature, qui font l'objet de transactions successives. Seule est imposée l'opération qui comporte livraison effective, sauf s'il s'agit d'objets de luxe.

La loi du 24 décembre 1919, d'une façon générale, exemptait de l'impôt les importations et les premières transactions. La loi nouvelle conserve le principe de l'exonération totale pour les importations, mais l'abandonne pour les deux dernières catégories de transactions : ne sont désormais exonérées, parmi les premières transactions portant sur les objets importés, que celles relatives à certains objets figurant sur une liste dressée par le Reichsrat, et, parmi les exportations, celles effectuées par les commerçants, et non plus par les fabricants.

Le classement dans la catégorie des objets dits « de luxe » repose à la fois :

1° Sur la matière qui entre dans la composition des objets, ou sur la nature du travail qui les a créés : objets recouverts d'or, d'argent, de platine, objets en ivoire, etc.

2° Sur l'usage auquel les objets sont destinés : sculptures, tableaux, armes, automobiles, etc.

L'impôt de luxe ne s'applique, d'autre part, qu'aux objets destinés à des particuliers et non à des entreprises. (C'est ainsi, par exemple, que des meubles de salon achetés par un hôtel ne sont

pas imposables à 15 ‰). Enfin, dans certains cas, l'impôt de luxe est exigible, même lorsque les objets sont vendus par un particulier, en dehors de l'exercice de sa profession (exemple : vente d'objets d'art ou d'antiquité d'un particulier à un autre particulier). Il est alors perçu sous forme de timbres spéciaux apposés sur le reçu délivré à l'acheteur¹.

Signalons enfin que la loi du 8 avril 1922 a substitué le système de la perception trimestrielle à celui de la perception annuelle prévu par la loi du 24 décembre 1919, en raison des pertes considérables que le fisc avait éprouvées.

II. — IMPOT SUR LA CIRCULATION DES CAPITAUX

(*Kapitalverkehrssteuer.*)

L'impôt sur la circulation des capitaux n'est pas nouveau. La loi du 8 avril 1922 n'a fait que grouper les quatre impôts qui avaient été institués par la loi du 3 juillet 1913, relative au timbre d'Empire (*Stempelgesetz*). Les quatre droits de Timbre préexistants sont actuellement dénommés « impôts ». Ce sont :

- a) L'impôt sur la constitution des Sociétés ;
- b) L'impôt sur les valeurs mobilières ;
- c) L'impôt sur les opérations de Bourse ;
- d) L'impôt sur les gratifications accordées aux Conseils de surveillance des Sociétés.

A. — IMPOT SUR LA CONSTITUTION DES SOCIÉTÉS

(*Gesellschaftssteuer.*)

Cet impôt correspond à l'ancien droit de Timbre sur les contrats de Société. Précédemment seuls étaient frappés du droit de Timbre les capitaux mentionnés dans l'acte de Société, ou dans l'acte portant modification du capital social.

La loi du 8 avril 1922 a considérablement étendu la matière imposable, en décidant que seront imposables, non seulement les

¹ Rappelons que le timbre-quittance n'existe pas en Allemagne. Le timbre sur les chèques, créé en 1909, a été lui-même supprimé en 1916, au moment de la création de l'impôt général sur les transactions.

capitaux figurant dans l'acte de Société mais encore tous les capitaux mis d'une façon permanente à la disposition de la Société, ou dont l'affectation à la Société revêt les formes d'une véritable participation (exemple : prêts à long terme).

Le tarif antérieur a été porté de 4 1/2 à 7 1/2 0/0. C'est le tarif normal. Il existe, en outre, deux tarifs spéciaux : l'un de 5 0/0 applicable lorsque le contrat de Société limite à un maximum de 7 0/0 les dividendes distribués par la Société; l'autre de 3 0/0, qui vise un certain nombre de cas particuliers énumérés à l'article 13 de la loi (par exemple : prestations effectuées au compte de la Reichsbank).

B. — IMPOT SUR LES VALEURS MOBILIÈRES

(Wertpapiersteuer.)

Cet impôt correspond à l'ancien droit de Timbre sur les actions des Sociétés ayant leur siège à l'étranger, ainsi que sur les titres d'emprunt et de rente. Les actions des Sociétés situées sur le territoire du Reich en sont exonérées : elles sont déjà frappées par l'impôt sur la constitution des Sociétés.

Les tarifs actuels sont les suivants :

- 1° Titres d'emprunt et de rente émis par les Etats étrangers, les Communes et les Compagnies de chemins de fer étrangères. 2 0/0
(précédemment : 1 0/0).
- 2° Titres d'emprunt et de rente des Sociétés situées à l'étranger 4 0/0
- 3° Actions des Sociétés situées à l'étranger et autres valeurs mobilières 7 1/2 0/0

C. — IMPOT SUR LES OPÉRATIONS DE BOURSE

(Börsenumsatzsteuer.)

Les opérations de Bourse étaient soumises à la perception d'un droit de Timbre uniforme pour toutes les transactions qui portaient sur une même catégorie de valeurs ou de marchandises négociées.

La loi du 8 avril 1922 a établi une sous-distinction, suivant que l'opération est effectuée à titre professionnel pour le compte de clients, ou à titre privé.

Le taux de l'impôt a été relevé et remanié. Il est fixé à :

a) Titres d'emprunt et de rente émis en Allemagne : impôt variable de 0,10 à 1 pour 1.000 (précédemment : 2/10 pour 1.000), suivant la nature de l'opération.

b) Titres d'emprunt et de rente étrangers : impôt de 0,50, 2, 5 pour 1.000 (précédemment : 2/10 pour 1.000).

c) Négociations sur monnaies étrangères : 0,20, 3 et 6 pour 1.000 (précédemment : 2/10 pour 1.000).

Un impôt nouveau, spécial, a été enfin établi sur les droits de souscription (1 mk. 50 pour 100 marks, ou fraction de 100 marks), mis à la charge de la Société qui accorde le droit de souscription.

D. — IMPOT SUR LES GRATIFICATIONS ACCORDÉES AUX CONSEILS DE SURVEILLANCE DES SOCIÉTÉS

(*Aufsichtsratssteuer.*)

Cet impôt frappe les gratifications accordées par les Sociétés de capitaux aux personnes investies, conformément aux Statuts, d'un pouvoir de contrôle sur la gestion de la Société, quelles que soient les formes de la rémunération (allocations journalières, droit de participation aux bénéfices, etc.).

La Société est tenue, pour le compte du bénéficiaire, au paiement de l'impôt qui s'élève à 20 % du montant de la gratification.

III. — IMPOT SUR LES MUTATIONS FONCIÈRES

(*Grunderwerbsteuer.*)

L'impôt sur les mutations foncières est régi par la loi du 12 septembre 1919. Le tarif est proportionnel : 2 à 4 %. Il porte sur la valeur vénale de l'objet acquis, ou sur le prix convenu s'il est supérieur.

A cet impôt a été annexée une taxe de 2 % sur les biens de main-morte, exigible toutes les fois que vingt années se sont écoulées depuis leur acquisition, ou depuis le dernier paiement de l'impôt.

Les Etats et les Communes ont la faculté de percevoir un impôt supplémentaire¹.

¹ *Supra*, p. 124.

IV. — TIMBRE SUR LES LETTRES DE CHANGE, LETTRES DE VOITURE
ET CONNAISSEMENTS,
IMPÔT SUR LE TRANSPORT DES PERSONNES ET DES MARCHANDISES

Timbre sur les lettres de change (Wechselstempelsteuer).

Ce droit de Timbre a été introduit par la loi du 10 juin 1869 dans la Confédération de l'Allemagne du Nord et conservé en 1871 par l'Empire. Il est réglementé par les lois des 26 juillet 1918 et 15 juillet 1919. Depuis cette dernière date, les tarifs n'ont pas subi de modifications :

Jusqu'à 1.000 marks. 0 mark 15 à 0 mark 60
(valeur nominale de la lettre de change).

Au-dessus, par 1.000 marks. 0 mark 60
(ou fraction).

Timbre sur les lettres de voiture et connaissements (Stempel von Frachtkunden).

Créé en 1894, modifié en 1906, et en dernier lieu par la loi du 26 juillet 1918. Le tarif est variable selon les modes d'expédition : transports par bateaux, par voie ferrée (grande et petite vitesse).

Impôt sur le transport des personnes et des marchandises (Abgaben von Personen und Güterverkehr).

Cet impôt n'a pas été révisé depuis la loi du 8 avril 1917. Il s'applique au transport des personnes et des marchandises, aux colis postaux. Le pourcentage varie suivant les prix payés à l'entreprise de transport :

1° Transport des personnes :

1^{re} classe : 16 $\frac{0}{100}$ du prix du billet

2^e — 14 $\frac{0}{100}$ — —

3^e — 12 $\frac{0}{100}$ — —

4^e — 10 $\frac{0}{100}$ — —

Prévisions budgétaires
exercice 1922-1923

2.900 millions.

2° Marchandises :

Maximum : 6 marks

Minimum : 0,15

24.350 millions.

GROUPE B. — IMPOTS SUR LA CONSOMMATION

Les impôts actuellement perçus sur la consommation existaient déjà en majeure partie dans la législation d'avant guerre¹.

Les créations d'impôts nouveaux ont porté sur les produits ci-après :

I. — Charbon (loi, 8 avril 1917).

II. — Alcool (monopole d'Empire sur l'importation, la rectification et la vente (loi du 26 juillet 1918).

III. — Matières sucrantes (loi du 8 avril 1922).

IV. — Eaux minérales (loi du 26 juillet 1918).

V. — Vin (loi du 26 juillet 1918).

La plupart des lois qui régissaient les impôts sur la consommation ont été modifiées par la loi du 8 avril 1922, qui a relevé les tarifs qui ne cadraient plus depuis longtemps avec les prix pratiqués sur les matières imposables. Ceux-ci sont, à l'heure actuelle, nettement insuffisants.

IMPOTS INSTITUÉS DEPUIS 1914

I. — IMPOT SUR LE CHARBON

La loi initiale sur la matière, du 8 avril 1917, déjà prorogée par trois lois (31 juillet 1920, 19 mars 1922, 27 juin 1921) l'a été de nouveau par la loi du 8 avril 1922 jusqu'au 31 mars 1923 et a subi en outre certaines modifications :

1° L'impôt est fixé à 40 % de la valeur marchande du charbon²;

2° Bien que l'impôt soit calculé sur la valeur marchande, un taux spécial est appliqué aux différents bassins miniers.

3° Le Ministre des finances du Reich a qualité, d'accord avec le Reichskohlenrat et le Reichsrat, pour élever ou abaisser le taux de l'impôt en tenant compte des nécessités de la situation économique;

¹ Voir René Boudon, *les Finances publiques de l'Allemagne* (p. 26 et suiv.).

² Le taux de l'impôt vient d'être diminué d'un quart, soi-disant pour soutenir le mark (décision du 27 mars 1923).

4° Le charbon étranger reste taxé, en principe, d'après sa valeur, mais en prenant pour base l'imposition des différents charbons indigènes;

5° Certaines réductions d'impôt portant sur le charbon de soute, le charbon nécessaire aux bâtiments de pêche et aux navires qui assurent le trafic avec l'étranger peuvent être accordées par le Ministre des finances du Reich;

6° Les charbons en transit sont libres d'impôt pour permettre la transformation éventuelle sur le sol allemand;

7° Sont libérées de l'impôt les quantités de charbon allouées au personnel des usines;

8° Interdiction, aux « Pays » et Communes, de lever des impôts sur les mines ou le charbon.

II. — MONOPOLE DE L'ALCOOL

A deux reprises différentes des tentatives avaient été effectuées, mais sans succès, pour instituer un monopole de l'alcool au profit de l'Empire.

Un premier projet, datant de 1886, avait préconisé l'abandon aux distilleries de la fabrication de l'alcool brut, et à l'Empire le bénéfice du monopole de la raffinerie et de la vente. Il fut écarté. Le même sort fut réservé, en 1902, à un deuxième projet qui avait également en vue la vente et la raffinerie de l'alcool par l'Empire.

Les tendances qui s'étaient depuis longtemps manifestées s'orientaient nettement vers l'établissement d'un « monopole privé ». La puissance de la *Spirituszentrale* qui, en tant que kartell de la distillerie et de la raffinerie, régnait presque en maîtresse absolue sur la production et le commerce de l'alcool, constituait, en fait, un état de choses qui n'était pas très éloigné du monopole pur et simple.

La création, le 15 avril 1916, de l'Office impérial de l'alcool, chargé d'organiser la répartition des matières premières nécessaires à la production de l'alcool, avait eu pour résultat de s'opposer pratiquement au commerce libre.

La période de transition était donc franchie, et le législateur put, de cette façon, triompher, en 1918, des résistances qu'il avait ren-

contrées jusque-là auprès des industriels intéressés au maintien de la liberté de fabrication et de vente. La loi du 26 juillet 1918, tout en laissant libre, comme par le passé, la fabrication de l'alcool, sauf pour ce qui concerne l'alcool préparé par des procédés modernes, notamment avec des matières à base de cellulose, décréta que l'Empire exercerait désormais le monopole sur l'importation, la rectification et la vente de l'alcool.

Une Régie du monopole, avec un Directeur, fut créée. Elle fonctionne à l'aide de deux organismes principaux :

1° Le *Bureau du monopole* (Monopolamt), autorité administrative subdivisée en sections s'adaptant aux diverses branches de la fabrication.

2° Le *Bureau commercial* (Verwertungsstelle), chargé de pourvoir commercialement à la vente de l'alcool, et soumis aux instructions qui lui sont données par le Monopolamt. Ce bureau s'est substitué à la *Spirituszentrale* privée.

A ces deux organismes sont adjoints :

a) Un *conseil consultatif* (Beirat), composé de trente membres. Cinq sont choisis par le Reichstag, cinq par le Reichsrat, trois par le Conseil Economique d'Empire, parmi leurs membres, et dix-sept sont désignés par le Ministre des finances, parmi : les représentants des distilleries (5), les ouvriers de la main-d'œuvre (3), les délégués des industries tributaires (2) et les consommateurs (2).

Le conseil consultatif est appelé à se prononcer notamment sur la fixation des prix.

b) Une *commission syndicale* (Gewerbeausschuss), constituée par la réunion des délégués de l'industrie et du commerce des alcools, dont cinq membres siègent avec voix consultative au Beirat.

Les droits du Reich ne sont pas absolus : son monopole, au regard de l'importation, ne s'étend pas au rhum, cognac, arrack, ni aux liqueurs. En ce qui concerne la rectification et la vente, toute une catégorie d'alcools a été laissée en dehors du monopole. Ce sont : les alcools de grains et alcools préparés par la transformation des fruits, baies, vins, lies, mouûts, racines ; les alcools produits dans les distilleries, d'un type ancien, qui distillent en petites quantités (3 hectolitres d'alcool pur par an, au maximum) et qui, extérieurement, se caractérisent par l'absence d'appareils enregistreurs ; l'alcool obtenu par les propriétaires récoltants.

La loi du 26 juillet 1818 a été remplacée par la loi du 8 avril 1922, qui n'a d'ailleurs pas apporté de modifications essentielles à l'organisation du monopole. Elle ne s'en différencie principalement que par l'augmentation importante du seul droit perçu sur l'alcool brut.

La loi du 26 juillet 1918 frappe l'alcool circulant en Allemagne de quatre droits :

1° La *Recette à l'hectolitre* (Hektolitereinnahme), pour l'alcool brut livré à l'Administration du monopole.

2° La *Taxe alcoolique* (Brauntweinaufschlag), pour l'alcool brut non livré à l'Administration du monopole par les distilleries privées.

3° Le *Droit de compensation* (Monopolausgleich), pour l'alcool brut importé de l'étranger.

4° Le *Droit de consommation* (Freigeld), qui frappe l'alcool rectifié exceptionnellement dans les distilleries privées.

La loi du 8 avril 1922 a renoncé à la perception du « Freigeld » et a maintenu les autres droits. La recette à l'hectolitre a été portée à 4.000 marks au lieu de 800 marks. C'est la récolte dite « normale ». Il existe une récolte à l'hectolitre « réduite » de 800 marks qui s'applique à l'alcool employé à certains usages domestiques (tels que : chauffage, éclairage... etc.,) ainsi qu'à la plupart des préparations industrielles.

Cette dernière restriction est particulièrement importante, car un des buts principaux poursuivis par le Monopolamt est de livrer à l'industrie l'alcool qu'elle utilise comme matière première à un prix très inférieur au prix de revient. Il y a là, ainsi que l'a signalé le Haut Commissariat français, une véritable subvention à l'industrie allemande, prise sur les recettes du Trésor qui sont diminuées d'autant lorsqu'elles sont inscrites dans les comptes budgétaires ¹.

III. — IMPOT SUR LES MATIÈRES SUCRANTES

La loi du 7 juillet 1902 n'avait fait que réglementer la fabrication, l'importation et l'usage des matières sucrantes. Le relèvement prescrit par la loi du 8 avril 1922 pour les tarifs de l'impôt sur le

¹ Cf. Haut Commissariat français : « Les nouvelles lois fiscales allemandes » (op. cit.).

sucré, appelait comme corollaire, des dispositions nouvelles, qui ont introduit un quasi-monopole commercial des matières sucrantes (sucre proprement dit, glucose, saccharine, etc.).

En effet, par matières sucrantes, il faut entendre, aux termes de l'article premier de la *Süss-Stoffgesetz*, « tous produits obtenus artificiellement, pouvant tenir lieu de sucre ou ayant des propriétés sucrantes plus grandes que la saccharose (sucre de canne ou de betterave), mais une valeur nutritive différente ».

Sauf exceptions autorisées par les articles 3, 4 et 5, il est interdit :

a) De fabriquer des matières sucrantes ou d'y ajouter des comestibles, en cours de fabrication ;

b) D'importer de l'étranger ou de vendre des matières sucrantes ou des comestibles sucrés ;

c) De mettre en vente ou de vendre des matières sucrantes ou des comestibles sucrés.

Le Gouvernement du Reich s'est réservé expressément le droit d'accorder, avec approbation du Reichsrat, à un ou plusieurs industriels, l'autorisation de fabriquer, vendre ou importer des matières sucrantes. Il ne peut apporter de modifications extensives ou restrictives du droit accordé qu'après consultation du Beirat¹, mais son droit de contrôle sur la fabrication et la vente ne supporte aucune limitation.

La livraison des matières sucrantes fabriquées ou importées n'est permise qu'aux pharmaciens et autres personnes officiellement pourvues de l'autorisation gouvernementale. Les bénéficiaires possibles de l'acte d'autorisation sont eux-mêmes limitativement énumérés par la loi ; ce sont :

1° Les personnes utilisant les matières sucrantes dans des buts scientifiques ;

2° Les industriels fabriquant certains produits auxquels l'addition de matières sucrantes est nécessaire, lorsque l'emploi du sucre est exclu ;

3° Les directeurs d'hôpitaux, de sanatoria, maisons de santé et

¹ Le Beirat est composé de représentants des industriels concessionnaires (2), des coopératives ouvrières de consommation (2), du Syndicat de l'industrie sucrière allemande de Berlin (2), de cinq membres du Conseil d'Empire, et autant du Reichstag.

autres établissements similaires, pour les besoins des malades soignés à l'intérieur des établissements;

4° Les propriétaires d'hôtels ou restaurants de villes d'eaux, à la clientèle desquels la consommation d'aliments contenant du sucre est habituellement interdite par le corps médical.

Le prix de vente est fixé, en principe, chaque semestre, par le Ministre des Finances et le Ministre de l'Agriculture, après avis du Beirat. Ce prix s'impose aux industriels bénéficiant de l'autorisation, et comprend la part de bénéfices revenant au Reich.

Les fraudes sont sévèrement punies : deux ans de prison maximum et amende de 1.000 à 10 millions de marks, ou l'une de ces deux peines seulement.

IV. — IMPOT SUR LES EAUX MINÉRALES

L'impôt sur les eaux minérales datait du 26 juillet 1918. Il était très faible, comme les impôts sur la consommation. On estimait en 1922 que, si les tarifs avaient été rendus proportionnels à l'augmentation des prix de vente des eaux minérales et des boissons préparées artificiellement, ceux-ci auraient dû être quadruplés.

De crainte que cette augmentation n'entravât ce commerce, la loi du 8 avril 1922 se contenta de doubler les taux en vigueur.

On escomptait de l'élévation des tarifs un accroissement de 20 millions de marks.

V. — IMPOT SUR LE VIN

Le *Weinsteuer* n'existe, comme impôt d'Empire, que depuis 1918 (loi du 26 juillet). Il avait été antérieurement aboli comme impôt d'Etat en Prusse, en Bavière et dans le grand-duché de Hesse ; il se percevait, par contre, dans le Wurtemberg, le duché de Bade et en Alsace-Lorraine.

Le nouvel impôt d'Empire s'applique à tous les vins et aux boissons similaires : vins de grains, poirés, cidres doux de consommation courante... L'impôt est exigible dès l'instant où le vin est livré au consommateur. Il ne se perçoit donc pas, dans le commerce, de marchand à marchand. Il en résulte que les hôtels, les restau-

rants et les marchands de vins ont toutes facilités pour tourner la loi.

Le tarif de 1918 n'a pas subi de majoration ; il est resté fixé à 20 % des prix de vente, avec exonération pour les vins consommés par les vignerons pour leurs besoins familiaux, ou destinés à un usage religieux ou à l'exportation.

IMPOTS INSTITUÉS AVANT 1914

Il existe encore toute une série d'impôts d'Empire sur la consommation, dont l'existence remonte à une date antérieure à juillet 1914.

Nous nous bornerons à les mentionner succinctement, en les classant dans l'ordre de leur productivité, d'après les prévisions budgétaires de l'exercice 1921-1922 :

IMPÔT SUR LE TABAC

Depuis 1879, le tabac provenant de la production intérieure était imposé au poids ; celui de culture, dans les petites entreprises ne dépassant pas 4 ares, d'après la surface. Des droits de douane étaient perçus sur le tabac importé.

Les tentatives de Bismarck pour introduire le monopole du tabac en 1878 et 1882 s'étaient heurtées à une vigoureuse résistance de la part du Reichstag. Cette opposition s'expliquait par des raisons politiques : on craignait de porter préjudice aux marchands et aux fabricants. Depuis 1882, on se contenta de relever le taux de l'impôt calculé sur le poids, en négligeant l'impôt sur la surface ensemencée (*Flächensteuer*).

En 1893, le Reichstag repoussa le projet d'un impôt sur le tabac tarifé sur le montant des factures, et, en 1909, celui d'un impôt général sur les produits fabriqués (*Banderolensteuer*), perçu au moyen de l'apposition de vignettes vendues par le fisc, système qui avait donné de bons résultats, à cette époque, aux Etats-Unis et en Russie, et n'avait été que partiellement adopté en Allemagne, pour les cigarettes.

L'agitation concertée des industriels fit repousser le projet gou-

vernemental. La loi du 17 juin 1916 ne fit, par la suite, que relever les tarifs et introduire un impôt de guerre complémentaire sur les cigarettes.

La réforme législative de 1918 s'occupa d'une nouvelle refonte de la loi sur le tabac. La création d'un monopole au profit de l'Empire était rendu difficile en raison de la dissémination des entreprises de fabrication.

La loi du 12 septembre 1919 a fait choix d'un système mixte : impôt sur la fabrication des cigares et cigarettes et de tous produits utilisant le tabac — maintien de l'impôt calculé sur le poids, pour la matière première. Les tarifs applicables aux produits fabriqués ont été gradués suivant le prix de vente au détail, et l'impôt se perçoit au moyen de signes fiscaux, comme cela s'était déjà fait pour les cigarettes.

La loi du 8 avril 1922 a remanié les tarifs sans apporter de modifications essentielles au régime de 1919. Les droits de douane continuent à se percevoir sur les produits importés, avec une réduction de 20 à 50 0/0, tant que restera en vigueur la loi du 21 juillet 1919, relative au paiement des droits de douane en or¹.

IMPÔT SUR LA BIÈRE

L'impôt sur la bière était perçu sous une forme unique dans les cinq grandes recettes (brasseries de l'Allemagne du Nord, bava-roises, wurtembergeoises, badoises et alsaciennes-lorraines) : la matière première, le malt, destiné à la fabrication, était prise pour base de l'impôt.

Au cours de la guerre, les brasseries réduisirent de plus en plus la proportion de malt employé dans la fabrication de la bière, tant en raison des restrictions gouvernementales que pour diminuer le prix de revient².

Pour remédier à la diminution des recettes fiscales, qui fut le résultat de cette manière de procéder, il fut décidé, en 1918, que

¹ Voir tarif « Haut Commissariat », *les nouvelles lois fiscales allemandes*. Une loi du 29 mars 1923 vient d'abaisser le droit de douane.

² Contre 18,23 kilogrammes de malt pour 1 hectolitre de bière en 1913, on employait en 1917 : 6,01 kilogrammes.

L'impôt frapperait le produit fabriqué, suivant un tarif progressif, basé sur l'importance de la fabrication, afin de protéger les petites brasseries moins favorisées que les grosses entreprises au point de vue technique et commercial.

La loi du 8 avril 1922 a modifié le pourcentage des tarifs. L'impôt distingue quatre sortes de bière :

- 1° La *Starkbier*, bière fortement brassée contenant une proportion de moût supérieure à 13 pour 100 ;
- 2° La *Vollbier*, bière complète (9 à 13 pour 100 de moût) ;
- 3° La *Schankbier*, bière de perce (8 à 9 pour 100 de moût) ;
- 4° L'*Einfachbier*, bière faible (5,50 pour 100 de moût).

Le tarif normal s'élève de 41 marks à 50 marks, pour une fabrication de 2.000 hectolitres à 60.000 hectolitres et plus. Il est réduit de 50 % pour l'*Einfachbier*, de 25 % pour la *Schankbier*, et majoré de 50 % pour la *Vollbier*.

IMPÔT SUR LE SUCRE

Depuis 1903, le *Zuckersteuer* était perçu sur le sucre fini. Le tarif de l'impôt n'a pas subi de relèvement jusqu'au 8 avril 1922 ; il était jusque-là fixé à 14 marks par quintal.

La loi du 8 avril 1922 :

- 1° Eleve l'impôt à 50 marks le quintal ;
- 2° Imposa les résidus de distillerie, le jus de betterave et le sucre d'amidon ;
- 3° Frappa de l'impôt le sucre importé, indépendamment des droits de douane ;
- 4° Maintint, en principe, l'exonération pour le sucre exporté.

IMPÔT SUR LES ALLUMETTES

Le *Zündwarensteuer* date de la loi du 15 juillet 1909. Il a été modifié en 1919 (loi du 10 septembre) et en 1922 (loi du 8 avril). Son tarif n'a pas subi une majoration proportionnée au prix de vente des produits. L'impôt se décompte encore en pfennigs (4 pfennigs par boîte de 30 à 60 allumettes chimiques en bois ; 20 pfennigs par boîte de 20 allumettes-bougie), c'est dire qu'il est dérisoire.

IMPÔT SUR LE SEL

Le *Salzsteuer* a été établi comme impôt de la Confédération de l'Allemagne du Nord par la loi du 12 octobre 1867. L'Empire l'a conservé dans sa législation.

Pour cet impôt, on ne relève aucune majoration de tarif : 12 marks par quintal, sans tenir compte du droit de douane pour le sel importé.

IMPÔT SUR LES MOYENS D'ÉCLAIRAGE

Le *Leuchtmittelsteuer* a été créé en même temps que l'impôt sur les allumettes (loi du 15 juillet 1909). Il a été modifié par la loi du 8 avril 1922, qui, en quadruplant le taux jusque-là infime, est encore loin d'avoir ramené celui-ci à la parité du taux de 1909.

Comme l'impôt sur les allumettes, le *Leuchtmittelsteuer* se décompte encore, en partie, par pfennigs ! Le maximum de l'impôt est de 4 marks (par lampe à filaments métalliques de 100 à 200 watts, à incandescence, ou à vapeur de mercure). C'est dire la charge qu'il peut constituer pour les consommateurs.

IMPÔT SUR LES VINS MOUSSEUX

Le *Schaumweinsteuer*, qui date de 1909, a été à nouveau réglementé par les lois des 26 juillet 1918 et 21 avril 1920. L'impôt est perçu sur les quantités vendues ; son taux est également infime :

- | | |
|-------------------------------------|------------------------|
| 1° Cidre ou poiré mousseux. | 3 marks par bouteille. |
| 2° Vin mousseux | 12 — — |

IMPOTS DIVERS

A titre d'indication, il y a lieu de signaler les impôts suivants :

1° *Impôt sur les assurances* (Versicherungssteuer).

L'impôt est basé sur les capitaux assurés, le tarif varie de
0,20 $\frac{0}{0}$ à 10 $\frac{0}{0}$.

2° *Timbre d'Empire* (Reichstempelsteuer).

Supprimé par la loi du 8 avril 1922 sur la circulation des capitaux (*Kapitalverkehrssteuer*), il ne figure plus aux prévisions budgétaires.

3° *Droit de statistique* (Statistischegebühr).

Rendement négligeable (prévisions 1921-1922 : 1 million et demi).

4° *Taxes à l'exportation du Ministère des Finances et du Ministère de l'Economie impériale et droits de douane :*

Le rendement global des taxes à l'expiration a été chiffré, pour l'exercice 1921-1922, à 25.381 millions 350.

5° *Impôt sur les véhicules à moteur* (Kraftfahrzeugssteuer).

Lois des 8 avril et 29 décembre 1922 :

- a) Motocyclettes : 100 à 350 marks.
- b) Automobiles : 100 à 400 marks.
- c) Autobus : suivant le poids de la voiture.

6° *Impôt sur les paris aux courses et loteries* (Rennwettsteuer = und Lotteriesteuer).

Loi du 8 avril 1922 :

a) *Paris aux courses* :

16 $\frac{2}{3}$ $\frac{0}{0}$ des enjeux versés au pari mutuel.

10 $\frac{0}{0}$ des sommes versées par le bookmaker.

b) *Loteries* :

20 $\frac{0}{0}$ du prix fixe.

7° *Impôt sur les cartes à jouer.*

Le *Spillkartensteuer* date de 1871. Il est régi par la loi du 10 septembre 1919, qui a porté l'impôt, de 30 et 50 pfennigs, à 2 marks par jeu.

L'énumération des impôts indirects qui viennent d'être passés en revue dans les pages qui précèdent, bien que ne présentant pas toujours un intérêt bien marqué, nous a cependant paru utile pour donner un aperçu complet du régime fiscal, et faciliter éventuellement toutes recherches ultérieures.

Des projets déposés en juin, il ressort que le Gouvernement allemand se préoccupe de procéder, ainsi qu'il l'a fait en avril 1922, à un relèvement général des tarifs. Sans préjuger de la suite qui pourra être donnée par les Assemblées parlementaires à ces projets, il semble bien, d'après la tournure des événements, qu'ils susciteront de vives discussions.

Recettes fiscales du Reich.

Classées par ordre d'importance.

(En millions de marks.)

I. IMPÔTS DIRECTS PERMANENTS ⁽¹⁾	Exercice 1922-23 ⁽²⁾	Exercice 1922-23 ⁽³⁾	Exercice 1921-22
DROITS DE TIMBRE ET D'ENREGISTREMENT	(prévisions budgétaires)	(recettes effectives)	(recettes effectives)
Revenu des personnes physiques.	92.000	533.340,5	28.146,1
Transactions commerciales.	79.000	228.537,3	11.195,2
Timbre sur transport des personnes et des marchandises	27.250	54.606,4	2.229,4
Circulation des capitaux	8.268	63.856,1	»
Timbre sur opérations de Bourse	»	17.715,5	2.093,9
Revenu des Sociétés	3.500	6.205,5	1.549,3
Timbre sur lettres de change.	150	4.040,3	50,6
Assurances	330	2.842,3	»
Revenu des capitaux mobiliers.	2.000	2.688,4	1.486,7
Acquisitions immobilières	900	2.343,1	670,8
Successions.	700	2.176,3	616,5
Courses et loteries	275	1.395,0	»
Timbre sur contrats des Sociétés	»	834,1	1.965,8
Véhicules à moteur	140	503,8	»
Timbre sur tantièmes des Adminis- trateurs	»	244,1	69,2
Timbre sur assurances	»	207,5	193,5
Timbre sur valeurs mobilières.	»	197,3	141,2
Besitzsteuer	20	195,4	99,9
Timbre sur lettres de voiture.	100	110,3	118,4
Timbre sur loteries et paris	»	88,1	194,9
Timbre sur coupons.	»	23,9	39,4
Timbre sur permis de circulation pour automobiles	»	15,9	6,9
Timbre sur mutations foncières	»	8,2	1,2
Timbre sur transactions bancaires	»	2,1	1,5
Plus-values immobilières	»	1,4	4,5
Total	214.633	922.178,8	50.874,9

¹ Il est rappelé que la loi du 8 avril 1922 a transformé, en quatre impôts distincts groupés sous la rubrique générale : impôt sur la circulation des capitaux (*Kapitalverkehrsteuer*), les impôts perçus jusqu'à cette date sous forme de droits de timbre, sur les opérations de Bourse, les contrats de Sociétés, les tantièmes d'administrateurs, les valeurs mobilières. Ces droits sont indiqués ci-dessus en caractères maigres.

L'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (*Kapitalertragsteuer*) a été momentanément supprimé par la loi du 20 mars 1923 et remplacé par une majoration d'impôt sur le revenu des Sociétés (v. III^e partie). Le *Besitzsteuer* a été remplacé par le *Vermögenszuwachssteuer*.

² Le tableau ci-dessus souligne nettement le caractère purement illusoire de toutes les prévisions budgétaires, et l'impossibilité, par suite, de proportionner les dépenses aux recettes.

³ Les chiffres en caractères gras correspondent aux impôts dont le rendement, au cours du dernier exercice, a diminué par rapport au rendement de l'exercice 1921-1922.

On remarquera plus particulièrement l'accroissement de l'impôt sur les opérations de Bourse qui décèle l'activité fiévreuse, des porteurs de marks, à échanger leurs billets de banque sans valeur contre des titres industriels.

La faiblesse du rendement de l'impôt sur les successions est également significative, de même que celle de l'impôt sur le revenu des Sociétés.

Recettes fiscales du Reich (suite).

Classées par ordre d'importance.

(En millions de marks.)

II. IMPÔTS
EXCEPTIONNELS

	Exercice 1922-23 (prévisions budgétaires)	Exercice 1922-23 (recettes effectives)	Exercice 1921-22 (recettes effectives)
<i>Reichsnotopfer</i>	4.000	4.835,6	8.648,5
Impôt de guerre sur l'accroissement de la fortune	»	1.930,1	4.880,3
Impôt extraordinaire de guerre :			
a) Au titre de l'exercice 1919.	»	177,6	365,8
b) Au titre de l'exercice 1918.	»	30,4	52,8
Impôt de guerre 1916	»	9,5	2,5
<i>Wehrbeitrag</i>	»	10,3	17,9
Total	4.000	6.993,5	13.967,8
Impôts directs permanents (report de l'annexe I)	214.633	922.178,8	50.874,9
Emprunt forcé	»	12.853,5	»
Total.	218.633	942.025,8	64.842,7

III. DOUANES
ET IMPÔTS DE CONSOMMATION ⁽²⁾

Impôt sur le charbon	120.000	237.947,4	6.749,2
Douanes et agio d'or	34.000	94.964,3	5.936,1
Impôt sur le tabac	11.000	65.248,1	4.115,7
Monopole de l'alcool	8.500	15.510,5	1.014,5
Impôt sur le vin	2.100	11.259,8	862,6
Droit de statistique.	150	1.358,6	1,8
Impôt sur la bière	1.000	909,1	342,6
Impôt sur le sucre	400	451,2	149,3
Impôt sur l'acide acétique	»	322,9	8,6
Monopole des matières sucrantes	100	282,0	»
Impôt sur les allumettes	110	147,1	65,9
Impôt sur le sel	60	101,5	63,5
Impôt sur les vins mousseux	40	94,2	119,3
Impôt sur l'éclairage	60	68,5	22,9
Impôt sur les eaux minérales	60	37,3	29,3
Impôt sur les cartes à jouer.	10	15,7	13,0
Total.	177.590	428.718,2	19.494,3

IV. RECETTES DIVERSES

Taxes à l'exportation	25.381	187.435,3	3.035,0
TOTAL GÉNÉRAL DES RECETTES FISCALES	421.604	1.558.179,3	87.372,0

¹ Nous avons fait figurer, contre l'usage, le Reichsnotopfer parmi les impôts directs exceptionnels, ce dernier étant appelé à disparaître après paiement des annuités dues par les contribuables qui ne se sont pas acquittés entièrement du principal de l'impôt.

Pour tous les autres impôts exceptionnels, les sommes récupérées proviennent d'arriérés dus.

² Le tableau des recettes provenant des impôts indirects montre clairement l'insuffisance indiscutable des tarifs. Bien que relevés en juillet 1922, les droits non perçus *ad valorem* sont actuellement hors de proportion avec le prix courant des produits de consommation.

Les impôts sur la consommation ne rentrent que pour 27,50 o/o dans l'ensemble des recettes fiscales de l'exercice 1922-1923.

TROISIÈME PARTIE

RÉFORME PARTIELLE DU RÉGIME FISCAL

(MARS A JUILLET 1923)

Indications sommaires.

Chapitre premier. — ADAPTATION DES LOIS FISCALES A LA DÉPRÉCIATION MONÉTAIRE (loi du 20 mars 1923), *Geldentwertungsgesetz* : I. Adaptation des tarifs et du chiffre des exonérations à la dépréciation monétaire; II. Adaptation des procédés d'évaluation fiscale à la dépréciation monétaire; III. Adaptation des conditions de paiement à la dépréciation monétaire; IV. Suppression de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (*Kapitalertragsteuer*).

Chapitre II. — DERNIÈRES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES (avril à juillet 1923) :

I. Nouvelle fixation des intérêts moratoires en matière fiscale : Ordonnances des 3 et 20 avril 1923; II. Retour à un régime de restrictions pour le trafic des devises étrangères : Ordonnance du 8 mai 1923; III. Revision du tarif des défalcons de l'impôt sur les salaires; IV. Majoration des subventions accordées par le Reich aux Etats et Communes (vote de la Commission des Impôts du 14 juin 1923).

CHAPITRE PREMIER

ADAPTATION DES LOIS FISCALES A LA DÉPRÉCIATION

MONÉTAIRE

(Loi du 20 mars 1923).

(*Geldentwertungsgesetz.*)

La principale cause de l'insuffisance du rendement des impôts, en Allemagne, a tenu jusqu'à ce jour, ainsi qu'il a été dit, à la dépréciation progressive, et d'une rapidité déconcertante par ses saccades brusques, de la valeur monétaire, elle-même fonction d'une inflation désordonnée qui, depuis le mois dernier, revêt allure de catastrophe financière.

Tout acte impliquant une obligation fiscale, qui ne s'accompagne pas d'une perception instantanée de la contribution, arrive pratiquement à échapper, en grande partie, à cette obligation. Tout impôt tardivement perçu procure au Trésor public une recette dont le montant ne correspond plus comme *valeur actuelle*, au jour du paiement, au montant nominal de la prestation au jour où celle-ci a pris naissance.

Or, entre la date de l'assiette et la date de la perception effective, le Reich aura dû néanmoins décaisser des sommes toujours plus élevées pour faire face aux dépenses courantes des services publics, et notamment aux majorations inévitables des traitements et salaires de ses fonctionnaires et ouvriers.

Pour remédier à ce régime de perpétuelle instabilité, la loi du 20 mars dernier a décidé qu'il y aurait lieu dorénavant de tenir compte, en matière fiscale, de la dépréciation monétaire, pour l'établissement des tarifs, le calcul des exonérations, les méthodes

d'évaluation fiscale et les conditions de paiement des impôts. C'est du moins le but officiellement proclamé par le législateur ¹.

I. — ADAPTATION DES TARIFS ET DU CHIFFRE DES EXONÉRATIONS A LA DÉPRÉCIATION MONÉTAIRE

Impôt sur le revenu.

Aux termes de l'article premier (titre I) de la Geldentwertungs-gesetz : *les tarifs de l'impôt sur le revenu des personnes physiques seront adaptés, chaque fois qu'il sera nécessaire, à la dépréciation monétaire, par voie d'Ordonnances rendues par le Ministre des finances après assentiment du Reichsrat.*

Toute la réforme se base sur cette disposition qui apparaît comme un palliatif insuffisant.

Il eût été préférable, semble-t-il, de décréter que **les tarifs devraient obligatoirement et automatiquement prendre pour base la valeur du mark-or**, diminuée d'un certain coefficient destiné à tenir compte de la différence entre le pouvoir d'achat du billet de banque à l'intérieur et à l'extérieur du pays. On aurait pu à cet égard se servir d'un index-number fiscal, analogue à l'index du prix de la vie. Ce procédé aurait permis de relever aussi bien le chiffre des exonérations que le pourcentage des barèmes. Il aurait, en outre, présenté l'avantage de ne pas encourager les contribuables à s'acquitter le plus tardivement possible de leurs obligations, comme ils l'ont fait jusqu'à ce jour en dépit du jeu des intérêts de retard.

Mais, d'une manière générale, autant l'on se montre en Allemagne disposé à calculer les bénéfices en mark-or, autant on répudie à ce mode de calcul pour l'acquittement des dettes. La loi elle-même interdit l'adoption de cet étalon dans le commerce intérieur. Les

¹ La publication tardive du texte de cette loi ne nous a permis de faire usage ici que d'indications communiquées par le Haut Commissariat français, il y a quelques jours seulement. Il a cependant été possible d'intercaler, comme il convenait, dans la deuxième partie de la présente étude, la réglementation de la Geldentwertungsgesetz relative à la répression fiscale. Celle-ci vient d'ailleurs d'être modifiée à nouveau le 8 mai dernier (voir *infra*) chap. II, § II).

industriels, de leur côté, se sont énergiquement refusés à décompter de cette façon les salaires de leurs employés et ouvriers. Par contre, les Sociétés, depuis quelque temps, commencent à annoncer, dans leurs bilans, des dividendes exprimés en marks-or, et ceux qui, en France, commercent avec les allemands, savent que leurs prix de vente sont presque invariablement libellés en monnaie étrangère.

Le rejet d'un tel procédé pour le réajustement automatique des tarifs fiscaux, libéré de toutes interventions étrangères, n'a rien pour surprendre, pour qui veut bien se rendre compte que le Reich fait tous ses efforts pour se soustraire à ses engagements envers les Puissances alliées.

Les partis politiques se montrent davantage préoccupés de la révision des exonérations. Gouvernement et Assemblées ne cessent de s'apitoyer, avec unanimité, sur le malheureux sort des contribuables, sans pour cela — hâtons-nous de le dire — s'intéresser sincèrement à ceux dont le patrimoine d'avant guerre, péniblement constitué, a subi du fait de la débâcle financière une véritable expropriation, une destruction complète.

La Geldentwertungsgesetz n'a pas oublié d'introduire dans la loi sur l'Einkommensteuer une disposition nouvelle, dans le but d'éviter une double imposition des revenus tirés des participations aux bénéfices des Sociétés, déjà frappés par l'impôt sur le revenu des Sociétés. L'article 22 de la loi du 20 mars 1923 indique les modalités de cette exonération. Il constitue le corollaire de l'article 12 de la Körperschaftsgesetz qui impute sur le revenu une fraction des parts de bénéfices, diminuée de l'impôt sur la rente du capital, lorsque le revenu imposable de l'assujetti ne dépasse pas un certain chiffre¹.

Impôt sur le revenu des Sociétés.

La Körperschaftsgesetz assujettissait les Sociétés industrielles et commerciales à un impôt de 20 % sur les bénéfices imposables et à un impôt complémentaire de 15 % sur les dividendes distribués. La loi nouvelle a relevé à 25 % ce dernier impôt, pour compenser

¹ *Supra*, p. 248. Le barème de l'article 22 comporte toutefois des chiffres différents (Cf. Haut Commissariat français, *Bulletin financier*, avril 1923, p. 48).

la suppression du Kapitalertragsteuer (voir IV, présent chapitre). Le régime ancien doit toutefois rester applicable aux Sociétés à responsabilité limitée, qui ne comptent pas plus de trois associés, et dont la direction est exclusivement assurée par les associés, ou à celles dont le capital constitutif ne dépasse pas 300.000 marks (art. 3, § 5, loi du 29 mars 1920).

L'article 12 a été modifié : il prévoit de nouvelles conditions d'exonération pour cause de double imposition pour les Sociétés intéressées dans des participations : les Sociétés commerciales sont autorisées à défalquer, de l'impôt sur le revenu, 15 % du montant de leurs participations ; les autres Sociétés 10 %, si ce montant dépasse 10.000 marks.

La loi du 8 avril 1922 n'établissait pas de distinction entre les Sociétés. L'article 12 modifié avantage donc les Sociétés commerciales, étant donné qu'un bénéfice annuel de 2 millions de marks sera presque toujours dépassé en raison de la dépréciation monétaire, et que, à partir de ce chiffre, sous l'ancien système, la réduction prévue était seulement de 10 % du montant des parts de bénéfices, au lieu de 15 %. La surcharge résultant du relèvement de 15 à 25 % du taux de l'impôt complémentaire se trouvera donc, de ce fait, indirectement atténuée pour les Sociétés commerciales.

Impôt sur la fortune.

La Geldentwertungsgesetz prévoit que les tarifs du Vermögenssteuer seront révisés et adaptés à la dépréciation monétaire dans les mêmes conditions que pour l'Einkommensteuer.

L'exonération de base a été portée de 100.000 à 400.000 marks. Le tarif précédemment indiqué (page 261) a subi les redressements suivants :

I. Contribution normale annuelle :

a) Personnes physiques¹ :

Au-dessous de	400.000 marks.	. . .	0
De 400.000 à	1.500.000	— . . .	1 pour 1000

¹ On remarquera que la progressivité du taux n'a pas été changée : seules les tranches ont été multipliées par 6 pour tenir compte de la dépréciation monétaire,

	Et, pour les tranches ou fractions de tranches suivantes, de . . .	1.500.000	— . . .	1,5 pour 1000
		1.500.000	— . . .	2 —
		1.500.000	— . . .	3 —
		6.000.000	— . . .	4 —
		12.000.000	— . . .	5 —
		18.000.000	— . . .	6 —
		18.000.000	— . . .	7 —
		30.000.000	— . . .	8 —
		60.000.000	— . . .	9 —
	Pour les montants supérieurs		. . .	10 —

b) *Autres contribuables*¹ :

Tarif uniforme 1,5 pour 1000

II. Contribution *supplémentaire* annuelle :a) *Personnes physiques*² :

De 400.000 marks à 1.500.000 marks. 100 $\frac{0}{0}$

Tranche suivante de 1.500.000 marks. 150 $\frac{0}{0}$

Montants supérieurs 200 $\frac{0}{0}$

b) *Autres contribuables*² :

Supplément annuel. 150 $\frac{0}{0}$

L'article 21 de la loi du 8 avril 1922 prévoyait une diminution de l'impôt, de 100 marks par année civile et par enfant mineur à la charge du contribuable, si la fortune ne dépassait pas 600.000 marks. La loi du 20 mars 1923 porte cette réduction à 200 marks, si la fortune est inférieure à 6 millions de marks.

Emprunt forcé.

La Geldentwertungsgesetz n'a pas modifié le tarif pour les prix de souscription payés par les contribuables qui se sont acquittés provi-

¹ Taux ancien inchangé.

² Précédent barème, page 261. Les pourcentages portant sur la contribution supplémentaire annuelle sont basés sur le montant de la contribution normale de chacune des catégories, a) et b).

soirement, de juillet à février 1922 inclusivement¹. Par contre, le prix de 100 0/0 a été substitué à celui de 110 0/0 pour le mois d'avril 1923. A partir du 1^{er} mai, l'augmentation prévue sera de 10 0/0 par mois ou fraction de mois courus.

Les acomptes versés en espèces, avant le 31 août 1922, sont imputés pour une valeur double sur le montant définitif de la souscription. La limite de l'exemption générale a été portée de 200.000 marks à 400.000 marks; pour les contribuables âgés, à 1.200.000 marks et 4.000.000 de marks, suivant la consistance de la fortune (contre 600.000 et 2.000.000 de marks précédemment) (voir page 266).

Les tranches du tarif primitif (20 juillet 1922) ont été sextuplées; elles deviennent :

1 ^{re} tranche de fortune de 600.000 marks	1 0/0
Tranche suivante de 900.000 —	2 —
— — 1.500.000 —	4 —
— — 1.500.000 —	6 —
— — 1.500.000 —	8 —
Fortune supérieure	10 —

Le dernier délai pour la souscription a été fixé au 30 avril¹.

Impôt sur les successions.

Les tarifs de base de l'Erbanfallsteuer n'ont pas été modifiés, mais le montant de chacune des tranches, envisagées pour la division de l'actif successoral, a été quadruplé. L'augmentation uniforme du taux 10 0/0 d'une tranche à l'autre a été maintenue, mais étendue jusqu'à 10 millions de marks. De 10 à 16 millions, le taux augmente de 10 0/0 par tranche de 400.000 marks; de 16 à 20 millions, la majoration de 10 0/0 s'applique par tranche de 800.000 marks. Enfin, au-dessus de 20 millions : taux uniforme, quintuple du taux de base, soit, classe I : 17,50 0/0; classe II : 25 0/0; classe III : 30 0/0; classe IV : 40 0/0; classe V : 70 0/0.

Quant au droit de mutation complémentaire, sa perception n'est

¹ A titre d'indication, il convient de signaler que, depuis le début de la souscription, les versements pour l'Emprunt forcé ont atteint, les premiers jours de juin, un total de 2.142 milliards, soit au cours de 1 million de marks-papier pour 50 marks-or (3 juin) = 107.100.000 marks-or).

prévue que si la fortune de l'héritier est supérieure à 4 millions de marks (contre 2 millions, antérieurement). Son taux, 10 % du montant de l'impôt principal, s'applique à l'excédent, divisé par tranche de 400.000 marks (contre 200.000, antérieurement).

Les rectifications des deux droits rendront sans doute un peu plus lourd l'impôt successoral, parce que le quadruplement des tranches n'est plus en rapport à la dépréciation monétaire actuelle, mais il importe de signaler qu'un adoucissement nouveau, et celui-là durable, a été apporté par la loi : *aucun droit, tant principal que complémentaire, n'est plus exigible sur les ustensiles domestiques et les meubles corporels compris dans la part attribuée aux héritiers des classes I et II quelle qu'en soit la valeur; cette exonération n'est limitée que pour les héritiers des classes III et IV : 2 millions de marks.*

Constatons, en passant, qu'en France l'Enregistrement n'admet pas de telles exemptions, quel que soit le lien de parenté unissant l'ayant droit au défunt.

Autres catégories d'impôts :

Les tarifs ont été relevés, mais moins sensiblement, pour les impôts sur la circulation des capitaux, les assurances, le trafic des personnes et des marchandises, les paris et loteries.

Il importe seulement de retenir que le Ministre des Finances est autorisé, après avoir reçu assentiment du Reichsrat, à adapter à la dépréciation monétaire, chaque fois qu'il sera nécessaire, les tarifs de chacun de ces impôts.

II. — ADAPTATION DES PROCÉDÉS D'ÉVALUATION FISCALE A LA DÉPRÉCIATION MONÉTAIRE

La loi du 20 mars 1923 a inauguré un régime nouveau d'évaluation pour le décompte des revenus et de la fortune imposable

Impôts sur le revenu des personnes physiques et des Sociétés :

Les principes établis par la Geldentwertungsgesetz s'appliquent, dans les mêmes conditions, aux personnes physiques et aux Sociétés.

Ils visent une réglementation différente des procédés jusque-là adoptés pour l'établissement des bilans fiscaux, en ce qui concerne l'évaluation des capitaux d'exploitation et des bénéfices imposables.

Il est tenu compte de la dépréciation monétaire dans l'inscription aux bilans fiscaux des objets constituant le capital d'exploitation et dans le décompte des amortissements.

L'article 33a de l'Einkommensteuergesetz (cité page 212) a reçu à cet effet un nouveau libellé qui permet pratiquement au contribuable soit de porter en compte un outillage acheté en 1922 pour la totalité de son prix d'achat, et de prévoir son amortissement en dix années, soit de défalquer immédiatement 60 % de ce prix à titre de premier amortissement, et de répartir l'amortissement des 40 % restants sur dix années à courir.

De plus, l'évaluation des stocks de marchandises pourra s'effectuer valeur du 31 décembre 1922 (art. 33, alinéa 3). Le rapport soumis à la Commission fiscale du Reichstag donnait l'exemple suivant qui fera mieux comprendre ce dernier mode de décompte :

Un particulier ou une Société possédait en magasin, au 31 décembre 1922, 3.000 kilogrammes de coton achetés au cours de l'année commerciale (1^{er} janvier - 31 décembre 1922). Il est supposé un prix de :

85 marks le kilogramme au 1^{er} janvier 1922.

4.800 marks le kilogramme au 31 décembre 1922.

Au bilan fiscal l'évaluation s'effectuera comme suit (article 33, alinéa 3) :

	Marks
2/3 du stock : 2.000 kilogr. au prix de 85 marks. . .	170.000
1/3 du stock : 1.000 kilogr. au prix de 4.800 marks	
diminué de 60 %, soit 4.800.000 — 2.888.000 . . .	1.920.000
Chiffre porté au bilan fiscal.	2.090.000
Valeur réelle	14.400.000

Le législateur allemand a qualifié cette sous-estimation de « prise en considération de la dépréciation monétaire ».

Un article supplémentaire (33b) a été de plus introduit, afin de permettre la constitution de réserves libres d'impôt, suffisamment élevées pour couvrir les dépenses relatives au renouvellement

de l'outillage commercial, industriel et agricole, et non plus comme précédemment les simples frais supplémentaires (Mehrkosten ¹).

Exemple ² :

	Marks
Pour un revenu commercial estimé au bilan fiscal	100.000.000
Il est autorisé une défalcation à titre d'amortis-	
sement de	60.000.000
Soit un revenu imposable de	<u>40.000.000</u>
L'impôt au tarif de 1922 sera de	22.690.000
L'article 33 b (alinéa 2) dispose que le dixième du	
montant déduit à titre d'amortissement devra être	
ajouté à l'impôt	6.000.000
Soit un impôt de	<u>28.690.000</u>

Enfin, la loi nouvelle contient diverses mesures destinées à encourager la construction de maisons à usage d'habitation ou de maisons à bon marché, et autorise les particuliers exerçant une profession, dont ils tirent la majeure partie de leurs revenus, à déduire 20 % de leur revenu professionnel, pour l'année 1922, à titre de couverture de leurs frais d'assurances et de constitution du *dépôt d'épargne* autorisé par la loi du 22 décembre 1922, pour une somme non inférieure à 30.000 marks, mais n'excédant pas 80.000 marks.

Impôts sur la fortune, et emprunt forcé.

Pour la détermination de l'assiette du Vermögenssteuer, des principes d'évaluations, dits *directives* (Richtlinien), avaient été fixés aux agents chargés de cette mission. Des points de repère *chiffrés* leur avaient été imposés, comme terme de comparaison pour l'estimation des fortunes.

Ces directives ont reçu force de loi, et la Geldentwertungsgesetz décrète que les chiffres par elles indiqués devront être *multipliés par 300* pour tenir compte de la dépréciation monétaire, à

¹ Voir en note, page 213 (art. 59 a).

² Cf. Haut Commissariat français (*op. cit.*).

l'exception de ceux relatifs aux maisons d'habitation, terrains à bâtir, titres allemands à revenus fixes, rentes et créances hypothécaires...

Pour la propriété foncière, les directives d'évaluation se sont basées sur les évaluations fournies lors de l'assiette du Wehrbeitrag, majorées de coefficients variables, suivant l'affectation donnée aux biens. Pour les capitaux fixes, le Reichsnotopfer fournit l'indice d'évaluation ; ceux qui ont été acquis à une date postérieure au Reichsnotopfer, ainsi que les capitaux circulants, sont évalués suivant un pourcentage variable selon la date et le prix d'acquisition.

Les valeurs mobilières allemandes s'évalueront d'après des *cours fiscaux* déterminés par ordonnances spéciales ; les créances, d'après leur valeur nominale, qu'elles soient libellées en monnaies allemandes ou étrangères. Les dettes sont également toutes prises en considération pour leur valeur nominale.

III. — ADAPTATION DES CONDITIONS DE PAIEMENT A LA DÉPRÉCIATION MONÉTAIRE

Il a été expliqué, dans ce qui précède¹, que la R. A. O. avait primitivement astreint les contribuables à acquitter des intérêts de retard, en cas de non-paiement de leurs contributions à la date fixée par l'avertissement fiscal.

Un grand nombre d'assujettis n'en avaient pas moins préféré se voir appliquer des intérêts moratoires, dont le montant se trouvait largement compensé par les effets de la dépréciation monétaire.

L'ordonnance du 19 janvier 1923 (*Stundungsordnung*) avait institué une nouvelle réglementation ; mais il a été dit qu'elle n'avait fait pratiquement qu'inciter encore davantage les intéressés à se libérer le plus tard possible.

La Geldentwertungsgesetz prévoit pour l'avenir que le paiement tardif entraînera non seulement la perception d'*intérêts moratoires*, mais encore de *suppléments*, calculés à raison de 15 0/0 du montant de la contribution par mois de retard, à dater de son échéance — 30 0/0, après un retard de plus de trois mois.

¹ Page 190.

En outre, elle assigne une double limite pour la fixation du taux des intérêts : minimum 5 0/0 l'an, maximum 10 0/0 par mois.

Par ailleurs, enfin, la loi du 20 mars 1923 a déterminé la quotité des versements à effectuer par anticipation (*Vorauszahlungen*), pour les impôts sur le revenu des personnes physiques et des Sociétés, sur la fortune et les transactions commerciales. Les mesures prises à cet égard apparaissent comme une concession faite aux partis socialistes, qui protestent de plus en plus contre l'inégalité des charges fiscales. Elles n'empêcheront pas que les bases d'évaluation des versements anticipés, qui reposent sur l'exercice écoulé pour l'impôt sur le revenu¹, laisseront, comme par le passé, bénéficier les non-salariés de sérieux avantages, alors que l'impôt sur les salaires continuera à se percevoir par retenue directe et immédiate.

IV. — SUPPRESSION TEMPORAIRE

DE L'IMPOT SUR LE REVENU DES CAPITAUX MOBILIERS

La Geldentwertungsgesetz a décrété la suppression temporaire de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers (*Kapitalertragsteuer*), compensée, dans l'esprit du législateur, par la majoration de 15 à 25 0/0 de l'impôt supplémentaire sur le revenu des Sociétés.

Cette suppression a été motivée par l'abolition du *Depositzwang*² et pour éviter les complexités d'établissement de l'assiette, résultant de l'imputation autorisée, dans les cas prévus par la loi, sur le montant de l'impôt sur le revenu³. On a fait valoir aussi la faiblesse de rendement du Kapitalertragsteuer pour justifier sa suppression⁴. Il importe cependant de rappeler que, par son mode de perception, cet impôt présentait, quoi qu'on dise, le grand avantage d'assurer une recette fiscale immédiate (retenue à la source). On a prétendu que le Kapitalertragsteuer pesait trop lourdement sur la classe moyenne. L'insuffisance de productivité sur laquelle on s'est appuyé n'est pas conciliable avec cette affirmation.

¹ Voir p. 222.

² Voir p. 205.

³ Voir p. 248 (note 1).

⁴ Voir tableau des recettes fiscales de l'exercice 1922-1923, p. 296 et 297.

* * *

En résumé, la Geldentwertungsgesetz a substitué un autre élément d'imprécision à l'arbitraire antérieurement laissé à l'Administration pour l'évaluation des biens imposables : les *directives chiffrées*. En effet, le système d'estimation des revenus et de la fortune va désormais reposer en grande partie sur les chiffres antérieurement consignés lors des travaux d'assiette des impôts sur le revenu (personnes physiques et Sociétés), et des impôts sur le capital (Wehrbeitrag et Reichsnotopfer).

S'appuyer sur des évaluations, remontant pour le Wehrbeitrag au 3 juillet 1913, ou se référant au Reichsnotopfer (qui a fait faillite en tant qu'impôt sur le capital), en majorant d'un pourcentage les anciens chiffres d'assiette, est un nouveau truquage qu'il importe de dénoncer.

La consistance des patrimoines s'est tellement modifiée depuis la guerre qu'il est déraisonnable de faire état d'évaluations aussi lointaines et incontestablement fausses en ce qui concerne le Reichsnotopfer. Les pourcentages appliqués sur de telles bases n'auront pour résultat que d'accentuer encore les erreurs anciennes d'évaluation.

En particulier, *en ce qui concerne l'imposition de la fortune et l'emprunt forcé, la multiplication par 300 des chiffres donnés par les Berwertungsrichtlinien ne fera qu'augmenter de 300 fois les sous-estimations résultant des erreurs ou des fraudes antérieurement commises.*

On doit donc constater qu'il faut, plus que jamais, se défier de toutes les lois nouvelles qui ne font que compliquer à l'extrême le régime fiscal, et décèlent, quand on va au fond des choses, le but toujours poursuivi par les Allemands de ne rien faire pour assainir la situation financière, et, par suite, permettre de satisfaire, même dans une faible mesure, aux Réparations.

CHAPITRE II

DERNIÈRES DISPOSITIONS LÉGISLATIVES

(Avril à Juillet 1923.)

Les événements actuels impriment à la politique financière du Reich un tel caractère de mobilité, qu'il est extrêmement difficile de suivre au jour le jour les modifications apportées au régime fiscal.

Ordonnances et lois se succèdent, s'enchevêtrent les unes avec les autres, donnent un démenti à l'affirmation de la veille, désorganisant tout sous prétexte d'organiser, à tel point qu'il est presque impossible de suivre les fils d'un réseau embrouillé au maximum. Aussi n'ont pu être consignées ici que très succinctement, dans l'ordre chronologique, les principales dispositions législatives des mois d'avril à juin 1923 inclus.

I. — NOUVELLE FIXATION DES INTÉRÊTS MORATOIRES
EN MATIÈRE FISCALE

(Ordonnances des 3 et 20 avril 1923.)

Par application de la Geldentwertungsgesetz, le Ministre des finances a rendu, le 3 avril, une ordonnance relative à la fixation des intérêts moratoires. Cette ordonnance a fait une distinction entre :

- a) Le paiement ajourné (*Zahlungsaufschub*),
- b) Le délai de paiement (*Zahlungstundung*).

Le paiement ajourné a été considéré comme un *droit* pour tout contribuable redevable d'impôts sur la consommation, ce droit n'est soumis à aucune condition spéciale de recevabilité.

L'intérêt de retard a été fixé à 5 0/0 l'an, et 2 0/0 par mois.

Le délai de paiement est resté au contraire facultatif : l'Administration est souverainement juge de l'accorder ou non. L'article 105 (alinéa 2) de la R. A. O. a donc continué à trouver son application : *octroi de délais quand le paiement immédiat revêt un caractère d'exceptionnelle dureté pour le contribuable*¹, autrement dit : toujours régime d'imprécision !

A peine publiée, le 20 avril, l'ordonnance précitée a été modifiée par une nouvelle décision du Ministre des finances, entrée en vigueur le 1^{er} mai 1923 :

Article premier. — Pour les intérêts dus au Reich, en vertu de l'article 104 de la R. A. O., ou en vertu d'autres prescriptions des lois fiscales, le taux est fixé à 10 0/0 par mois.

Le taux d'intérêt ci-dessus fixé prend, pendant la durée de validité de la présente ordonnance, la place des taux d'intérêts fixés à l'article 104, alinéa 1, phrase 1 de la R. A. O.², et dans les autres prescriptions des lois fiscales concernant les intérêts de retard dûs au Reich.

Article 2. — Les décisions de l'article premier ne sont pas valables pour les droits de douane décomptés sur la base de l'or ; le taux d'intérêt de ceux-ci est fixé à 5 0/0 l'an.

II. — RETOUR A UN RÉGIME DE RESTRICTIONS POUR LE TRAFIC DES DEVICES ÉTRANGÈRES

(Ordonnance du 8 mai 1923.)

Après avoir rendu, par une voie détournée, la liberté aux nationaux allemands d'acquérir des valeurs étrangères, en abrogeant

¹ R. A. O., art. 105 (alinéa 2) : « *Im übrigen können Zahlungen von Steuern und sonstigen Geldleistungen gestundet werden, wenn ihre Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet wird. Die Stundung soll, in die Regel, nur gegen Sicherheitsleistung und Verzinsung gewährt werden. Bei Stundungen über ein Jahr, ist die Zustimmung des Landesfinanzamts einzuholen* ».

² R. A. O., art. 104 (alinéa 1, phrase 1) : « Si, par application des lois fiscales, un paiement doit être effectué, et ne l'a pas été à la date fixée, tant qu'il n'en sera pas autrement décidé, les intérêts moratoires devront être décomptés au taux de 5 0/0 à dater de l'échéance ».

l'obligation prévue par l'article 4 de l'ordonnance du 26 janvier 1923¹, le Gouvernement allemand a rétabli à nouveau un régime de restrictions pour le trafic des devises étrangères.

La loi du 8 mai 1923 n'est que la répétition, à peu près textuelle, de la réglementation prévue par la loi du 24 décembre 1920 :

1° Le commerce des devises étrangères ne peut s'effectuer que par l'intermédiaire des Banques autorisées qui sont tenues de déclarer au fisc tous leurs achats de devises.

Les acquéreurs de moyens de paiement étrangers sont tenus de souscrire une déclaration en trois exemplaires, dont l'un doit être transmis au Finanzamt dans la semaine qui suit l'opération. Ils doivent, au préalable, demander au Finanzamt une autorisation, même s'il s'agit de paiements pour l'extérieur, sauf dispense si l'ordre émane d'une Banque autorisée ou d'un particulier muni d'une autorisation de la Chambre de commerce certifiant que son commerce habituel comporte des règlements en devises étrangères.

Il est prévu que l'Administration aura le droit de contrôler l'emploi des devises achetées.

2° Interdiction générale d'effectuer, à l'intérieur du pays, des règlements ou des placements en devises étrangères ; de stipuler pour les ventes au détail des prix en marks basés sur le cours des devises étrangères ; d'ouvrir des crédits en marks, contre remise en garantie de moyens de paiement étrangers.

3° Aggravation très sensible des pénalités, par rapport à celles antérieurement visées par la loi du 24 décembre 1920, résultant surtout du fait que l'amende n'est plus fixée en marks, mais à dix fois la valeur des devises étrangères, achetées ou vendues sans observation des formalités légales.

Une peine d'emprisonnement pouvant aller jusqu'à trois années peut en outre être infligée, sans préjudice de la confiscation des devises et, pour les Banques prises en délit, du retrait de l'autorisation de se livrer au commerce des devises.

Il est important, toutefois, de remarquer que, s'il est fait retour au régime primitif, la loi du 8 mars 1923 a déclaré **expressément excepter des mesures de restrictions les titres et coupons étrangers.**

¹ Cf. p. 202 et suivantes.

Elle laisse le soin au Ministre des finances de décréter par voie d'Ordonnances, s'il le juge utile, leur assimilation aux devises étrangères. Cette exception ne saurait se justifier.

Il résulte, du défaut d'esprit de suite dont le législateur a fait preuve en abolissant le 20 mars dernier le contrôle sur le trafic des devises, que, entre cette date et le 8 mai, commerçants et industriels ont eu tout le temps nécessaire pour transformer une partie de leurs bénéfices disponibles en valeurs-or qui échapperont comme toujours au fisc quand sera fixée l'assiette des impôts.

Le Gouvernement allemand a toujours pris soin de faciliter l'évasion fiscale en agissant ainsi par intermittence, sous les prétextes les plus divers.

III. — REVISION DU TARIF DES DÉFALCATIONS DE L'IMPÔT SUR LES SALAIRES

(Ordonnance du 12 mai 1923.)

L'impôt sur les salaires soulève de plus en plus de violentes polémiques dont on retrouve l'écho dans les comptes rendus des discussions du Reichstag. La baisse persistante du mark vient d'accroître encore les difficultés de l'existence.

L'index du prix de la vie (mai : 3.816) se ressent de la hausse considérable de l'inflation monétaire, à tel point que le **non-paiement des salaires en marks-papier est aujourd'hui en Allemagne une des plus brûlantes questions d'actualité.**

Les députés socialistes ont déposé, le 9 mai dernier, au Comité des impôts, un projet de relèvement des défalcati^ons pour l'impôt sur les salaires. Le 12 mai, une Ordonnance a fait droit à ces revendications. L'article 4 (alinéa 2) de l'Einkommensteuer a été modifié comme suit :

a) Contribuable et son épouse :

Par mois	1.200 marks.
Par semaine	288 —
Par jour	48 —
Par 2 heures	12 —

b) Par enfant mineur :

Par mois	8.000 marks.
Par semaine	1.920 —
Par jour	320 —
Par 2 heures	80 —

c) Frais professionnels :

Par mois	10.000 marks.
Par semaine	2.400 —
Par jour	400 —
Par 2 heures	100 —

Des majorations supplémentaires sont prévues si les frais professionnels dépassent un certain chiffre.

IV. — MAJORATION DES SUBVENTIONS ACCORDÉES PAR LE REICH AUX ÉTATS ET COMMUNES

(14 juin 1923.)

Le Comité des Impôts a voté, le 14 juin, une majoration des subventions que le Reich alloue aux Etats et aux Communes en vertu des dispositions de la Landessteuergesetz.

Les partis politiques se sont, dans l'ensemble, montrés hostiles au relèvement du taux de l'impôt sur les transactions commerciales (*Umsatzsteuer*) qui était proposé (de 2 0/0 à 2 1/2 0/0). Le taux de 2 0/0 a été maintenu. Mais la quote-part des Communes a été relevée de 5 0/0 à 15 0/0. Les Etats continueront à toucher 10 0/0 comme précédemment¹.

Il est à présumer que le Reichstag a finalement remanié le Statut fiscal, ainsi qu'il en était question. Etant donné la date très récente de cette information, il n'a pas été possible d'en obtenir confirmation.

¹ Landessteuergesetz, art. 41. — *Supra*, p. 124

Les effets de la dépréciation monétaire (1923)

Coût de la vie — Index officiel du Reich (Base 1 : 1914 —	Circulation monétaire — (Milliards de marks) —	Dette flottante en Bons du Trésor escomptés (Milliards de marks) —
Mars : 2.854	15 Mai : 5.850,8	20 Mai : 8.912
Avril : 2.954	31 Mai : 8.576	31 Mai : 10.274
Mai : 3.816	15 Juin : 10.912,2	10 Juin : 11.843
Cours moyen du dollar à Berlin (en marks) —	Prix d'achat en marks-papier d'une pièce d'or de 20 marks —	Prix en marks-papier de 50 kilos de seigle (Bourse de Berlin) —
9 Mai : 84.800	8 Juin : 300.000	28 Avril : 51.750
16 Juin : 115.000	17 Juin : 350 000	9 Mai : 123.000
23 Juin : 121.500		23 Juin : 170.000

Ce document, au sujet duquel tout commentaire serait superflu, ne pouvait être omis ici, parce qu'en complète corrélation avec nos conclusions.

CONCLUSIONS

L'aspect politique de la question fiscale. — Les projets de réforme du Statut fiscal; ce qu'il faut en penser. — La législation fiscale. — Causes de l'insuffisance du rendement des impôts d'Empire. — L'incidence des charges fiscales. — Charge fiscale par tête d'habitant. — Le problème fiscal.

CONCLUSIONS

Consacrée à un examen de la législation fiscale de l'Allemagne contemporaine, cette étude a négligé bien des questions qui, traitées dans leur généralité, lui auraient donné un caractère plus vivant. Sortir cependant du domaine du droit fiscal pur aurait été travailler — semble-t-il — au détriment de l'utilité que peut présenter une documentation qui s'est efforcée de suivre, d'aussi près que possible, le législateur allemand dans les manifestations de son activité. Celle-ci, déjà intense depuis 1919, marque en ce moment même une telle recrudescence qu'il est difficile de suivre les répercussions qu'elle exerce sur les conditions d'application des lois fiscales. La rapidité des transformations ne permet pas d'affirmer que cet exposé ait toujours tenu compte des dispositions les plus récentes. Si des omissions ou même des erreurs y sont relevées, elles ne peuvent porter que sur des points de détail, et ne sauraient infirmer les constatations qui doivent se dégager de ce qui précède, et qui soulignent l'intérêt que nous avons à suivre de très près l'évolution de la politique fiscale en Allemagne.

L'aspect politique de la question fiscale.

La nouvelle Constitution, tout en faisant officiellement son dogme de la liberté, a sacrifié à l'Empire toutes les convenances personnelles et toutes les traditions des Etats particuliers, qui jusque là jouissaient d'une quasi-autonomie au point de vue financier. A dater de 1919, leur avenir a été si étroitement lié à celui du Reich, qu'ils ne pourront plus désormais traiter avec lui sur pied d'égalité, comme ils le faisaient autrefois.

Le Statut fiscal, enfermé dans le corps de la *Landessteuergesetz*, comporte pour les Pays plus d'obligations que de droits. La Constitution, on le sait, a pris elle-même le soin d'affirmer cette dépendance : *Reichsrecht bricht Landesrecht*.

Le but poursuivi a été de forger une arme à deux tranchants : arme défensive dirigée contre les partisans du séparatisme, minorité jugée toujours inquiétante et susceptible de pousser à un régime de décentralisation propice à un démembrement futur de la grande Allemagne; — arme offensive, dirigée contre l'extérieur le jour où, dégagés par un moyen quelconque du traité de Versailles, les pan-germanistes viendraient à manifester l'intention de reprendre à nouveau la lutte, dont l'issue de 1918 ne serait, dans leur esprit, que provisoire.

Nous n'hésitons pas, en ce qui nous concerne, à affirmer toutes nos appréhensions au sujet de telles tendances qui décèlent les plus graves dangers pour l'avenir. Le point de vue fiscal n'a pas ici la priorité. M. Joseph Barthélemy, sous une forme saisissante, exprimait cette même idée dans la préface à l'ouvrage de M. René Brunet : « Il n'est pas de problème plus complexe que celui qui « touche au nouveau régime constitutionnel. Une Allemagne « désunie sera moins menaçante, mais peut-être aussi sera-t-elle « moins apte à payer... et nous devons choisir entre la sécurité « de l'avenir et les réalités pressantes du moment. »

Ceux qui seront appelés, dans notre pays, à veiller sur les jours de la génération future ne devront point perdre de vue cet aspect de la question financière, en Allemagne, car elle touche intimement à la question politique.

Les projets de réforme du Statut fiscal. — Ce qu'il faut en penser.

Il convient d'abord de ne pas se méprendre sur le but poursuivi par les partisans de la réforme du Statut fiscal, dont la récente activité a été signalée, et de ne pas oublier que, en Allemagne, les discordes intestines s'apaisent, comme par enchantement, dès qu'elles touchent à une question nationale.

Ce que les réformistes paraissent rechercher aujourd'hui, ce n'est pas tant l'assainissement des finances communales, qu'un procédé pour grossir encore le déficit, en ajoutant au budget du Reich les

dettes des Etats et des Communes. On appréhende au fond que la reprise inévitable de contact avec les puissances alliées ne contraigne le Gouvernement allemand à demander cette fois un effort vraiment sérieux aux contribuables.

Nous sommes bien mal documentés sur la situation financière des Etats et des Communes. Bien que la Commission des réparations ait, maintes fois déjà, demandé la reprise des publications statistiques d'avant guerre, les seuls renseignements que l'on puisse actuellement recueillir avec quelque facilité émanent de la presse allemande, trop tendancieuse pour éclairer notre opinion.

Il y a cependant un fait certain : les villes et les Communes ont encore tout dernièrement trouvé des souscripteurs à des emprunts destinés non pas uniquement à pourvoir à des besoins de première nécessité, mais souvent à perfectionner, à embellir les cités, si ce n'est même, comme à Erfurt par exemple, à consolider la situation financière du budget communal par l'acquisition de propriétés foncières, soustraites aux effets pernicioeux de la dévalorisation constante du mark¹.

Nous avons pu nous rendre compte par nous-mêmes que bien des municipalités françaises envieraient certaines villes bavaoises. On est frappé, à Munich par exemple, de constater le soin apporté à l'entretien impeccable des rues et des bâtiments municipaux. Nulle

¹ *Cologne* : emprunt de 3 milliards pour exécution de travaux de port, de construction de tramways et canaux, aménagements pour expositions et foires.

Wiesbaden : emprunt de 500 millions de marks pour aménagements du service des eaux, du gaz et de l'électricité.

Mayence : emprunt de 80 millions de marks pour construction d'habitations.

Bad Nauheim : emprunt de 60 millions de marks pour agrandissement de l'usine à gaz et de l'usine électrique, construction d'habitations.

Neuss. a/ Rhein : emprunt de 100 millions de marks pour agrandissement du port, achèvement de lignes de tramways.

Erfurt : emprunt de 300 millions de marks pour agrandissement et amélioration des exploitations municipales et *accroissement de la propriété foncière de la Ville*.

Fulda : emprunt de 30 millions de marks pour lutter contre la crise du logement, agrandir des usines à gaz et d'adduction d'eau.

Helmstedt : emprunt de 200 millions de marks pour construction d'habitations, de canalisations.

Etc...

trace d'abandon dans les jardins publics et les parcs immenses qui entourent la ville. Si l'on s'aventure dans les musées, le regard s'arrête sur des constructions neuves, des aménagements d'un style lourd, mais dont les peintures encore fraîches attestent que les billets de la Reichsbank, si dépréciés qu'ils soient, servent encore à procurer certaines satisfactions aux intellectuels allemands. Et l'on fait appel, chez nous, à la générosité des simples particuliers pour venir en aide à nos laboratoires que l'Etat néglige par mesure d'économie !

Münich ne fait d'ailleurs pas exception : nombre de localités de l'Allemagne du Sud que nous avons visitées offrent toutes le même aspect. Les Français qui ont parcouru les régions du Nord rapportent de leur séjour une semblable impression.

Il ne convient donc nullement de prendre à la lettre les récriminations des bourgmestres allemands auxquels on a récemment facilité l'accès de la tribune du Reichstag pour donner plus de retentissement à l'exposé de leurs doléances. En admettant que la trésorerie des municipalités soit gênée — ce qui n'a rien de surprenant — les subventions du Reich, *tirées de l'émission du papier-monnaie*, ont cependant permis jusqu'à ce jour — constatons-le — de couvrir une grosse partie de leurs dépenses, sans exiger de pénibles sacrifices de la part du contribuable.

Il importe, en outre, de remarquer que la *Landessteuergesetz* a précisément réservé aux Etats et Communes les impôts réels, c'est-à-dire ceux qui, dans la situation actuelle des finances de l'Allemagne, devraient normalement figurer parmi les sources de recettes fiscales les plus stables et les plus productives. Cette catégorie d'impôts exclut le système d'évaluations douteuses, basé uniquement, pour les impôts sur le revenu et la fortune, sur les déclarations des contribuables sujettes à caution et difficilement vérifiables. Les biens fonciers, ne l'oublions pas, sont au premier chef des valeurs-or : il ne serait donc pas excessif de réclamer à leurs propriétaires une contribution en rapport avec la dépréciation monétaire. Mais c'est toucher là au point sensible, se heurter à une résistance tenace qui a su triompher, en Allemagne, de toutes les revendications des partis avancés.

Quant aux taxes municipales, celles-ci ne pèsent pas plus lourdement sur les contribuables : les tarifs n'ont pas suivi, tout au moins

jusqu'au début de l'an dernier, les variations du pouvoir d'achat du billet de banque¹.

Tout a une fin. Il convient de ne pas nous laisser plus longtemps duper et de permettre aux municipalités allemandes de joindre leurs propres déficits à celui du Reich. N'oublions pas que celui-ci a déjà soldé toutes les dépenses de guerre des Etats, et racheté en 1920, à des conditions alors onéreuses pour lui, les chemins de fer, les canaux, les Postes, Télégraphes et Téléphones².

Il appartiendra donc à la Commission des Réparations d'examiner de très près la gestion financière des Communes. Elle ne devra pas permettre que, en état de cessation de paiement, l'Allemagne persiste à dilapider notre gage en se refusant à pratiquer une politique plus sévère d'économies, laissant à la charge des contribuables les traitements du personnel communal et les frais d'entretien et d'aménagements des services créés pour leur usage journalier.

La législation fiscale.

Le trait dominant de la législation fiscale d'après-guerre a été jusqu'à ces derniers temps son caractère *inquisitorial*.

¹ C'est une question que nous n'avons pu étudier ici. Son ampleur aurait dépassé les limites du présent travail principalement consacré à la législation fiscale de l'Empire. Nous renvoyons ceux que la question pourrait intéresser à la collection des « *Neue Gemeindesteuern* ». Les fascicules 2 et 3 (1921) donnent les tarifs de toutes les taxes municipales bavaroises. On constate que, si ces dernières sont nombreuses, leurs tarifs pratiqués en 1921 étaient déjà d'une faiblesse significative. Le mark ne cotait plus à cette époque que 17 centimes à la Bourse de Paris.

Deux exemples pris au hasard :

A Munich, taxe sur un chien de luxe : 40 marks ; en France, dans l'agglomération lyonnaise : 40 francs.

Droit d'entrée sur la bière : 60 pfennigs par hectolitre La chope d'un litre coûtait 2 marks Le litre de Vollbier : 5 m. 80 à la Hofbrauerei.

Il en est de même pour toutes les autres taxes qui se décomptaient le plus souvent en pfennigs, et ne correspondaient nullement au prix courant de la matière imposable.

² Le rachat des chemins de fer n'a d'ailleurs pas été une aussi mauvaise affaire qu'on pourrait se l'imaginer, car les dettes des Etats prises en compte par le Reich, conformément aux conditions du Staatsvertrag de 1920, étaient exprimées en monnaie de papier et ne représentent plus actuel-

Des indications suffisantes ont été données pour dispenser de rappeler en détail les conditions dans lesquelles s'exerce le contrôle fiscal. Le législateur s'est appliqué, ainsi qu'on l'a vu, à souligner la brutalité et la maladresse de son intervention.

Il a présenté au contribuable tout un arsenal de mesures propres à éveiller en lui la défiance et le désir de se soustraire à l'impôt. Les dirigeants auraient dû exercer leur action sur l'opinion publique pour faire accepter franchement les conséquences de l'issue malheureuse des hostilités. C'eût été contribuer plus efficacement au relèvement financier de l'Allemagne que d'engager le pays dans la politique de sourde obstruction, qui a nécessité l'application de sanctions préjudiciables — quoi qu'en disent les Allemands — au libre développement d'une prospérité que la France n'aurait nullement cherché à entraver, s'il avait été satisfait aux obligations du Traité de Versailles.

Il a été déclaré, lors des travaux préparatoires de la Reichsabgabenordnung, que les Banques étaient « *das Bollwerk gegen die Ansprüche des Steuerfiskus* » le rempart naturel toujours dressé contre les revendications du fisc.

Aussi a-t-on décrété l'abolition du secret professionnel, même pour les banquiers auxquels la loi imposait encore, au mois de mars dernier, la communication périodique aux Offices financiers des listes de leurs clients. Le législateur a provoqué ainsi la plus « *colosale* » évasion fiscale qui puisse se concevoir. Frauder est devenu un désir passé à l'état d'obsession chez l'Allemand.

Les tarifs exorbitants, à première vue, les moyens de contrainte et de répression, tout a été mis en œuvre pour inciter la classe possédante à dissimuler.

Mais tout cela n'est, en réalité, qu'une façade, et il convient de ne pas s'exagérer la portée des textes qui s'adoucissent parfois singulièrement, nous l'avons signalé à différentes reprises au cours de cette étude.

Pour s'exercer utilement, les droits d'investigation reconnus à l'Administration auraient demandé moins de réclame tapageuse et

lement qu'une charge infime. Nous avons même vu que le Gouvernement allemand estime pouvoir gager sur les chemins de fer un revenu annuel de 500 millions de marks-or). (voir p. 155).

une intervention plus rapide, si l'on avait réellement tenu à procéder à un recensement général des fortunes privées. Or, les lois visant la répression fiscale ont été péniblement élaborées, âprement discutées, et l'évasion des capitaux s'est pratiquée, au cours de ces périodes d'attente, sous les formes les plus diverses et les plus ingénieuses, en dépit des sanctions et de l'esprit d'obéissance passive qui caractérise le peuple allemand.

Le contrôle a revêtu, en apparence, toutes les allures de véritables *perquisitions domiciliaires*, puisqu'il astreint le contribuable à ouvrir toutes grandes les portes de sa demeure à l'agent du fisc, à lui produire ses documents les plus secrets, ses livres, ses marchés, *alors même que seuls des tiers seraient en cause et que l'examen n'aurait pour but que de s'assurer si ces tiers ont bien satisfait à leurs obligations*.

La Geldentwertungsgesetz du 20 mars 1923 vient cependant de marquer un brusque retour en arrière, puisqu'elle supprime le Depositzwang¹, rétablit le secret bancaire. Le fisc conserve seulement le droit de procéder à des vérifications annuelles dans les Banques et de contrôler les déclarations des particuliers.

Or, le dépouillement des déclarations des établissements de crédit une fois achevé, l'Administration aurait pu dresser des fiches de renseignements individuelles qui auraient permis d'assurer une vérification plus sûre de la consistance des masses successorales. Les travaux d'assiette des impôts sur la fortune et sur le revenu auraient pu, dans un avenir assez rapproché, se trouver eux-mêmes sensiblement facilités.

Ce renoncement volontaire à des méthodes de contrôle ne pourra conduire, en l'état actuel des finances du Reich, qu'à des résultats désastreux. Cela n'a d'ailleurs rien pour surprendre, car l'idée maîtresse qui domine a toujours été de soustraire les nationaux *par des voies détournées* à l'effort réparateur que nous attendons encore

¹ Le Depositzwang se rapproche du fameux *carnet de coupons* dont l'institution en France a été récemment proposée, mais avec cette différence que le carnet aurait directement groupé les opérations *par contribuable*. En Allemagne, au contraire, c'est à l'établissement de crédit qu'il incombait de prendre lui-même les devants et de renseigner l'Administration, chargée seulement du travail de centralisation et de répartition entre les dossiers de chaque assujéti.

d'eux et qui ne paraît pas devoir se manifester sans l'emploi de moyens extérieurs de coercition.

La loi du 8 mai 1923 rétablissant le contrôle gouvernemental sur le commerce des devises ne fait que marquer mieux encore le défaut de coordination dans les mesures qui ont été prises jusqu'à ce jour pour réprimer l'évasion fiscale.

Causes de l'insuffisance du rendement des impôts d'Empire.

L'insuffisance du rendement des impôts d'Empire tient à des causes multiples. Nous indiquerons seulement les plus saillantes.

Il convient tout d'abord de citer la mobilité excessive et la complexité inimaginable des lois fiscales, sans cesse revisées dans leur ensemble, retouchées dans les détails. Il devient impossible aux assujettis de connaître d'une façon précise l'étendue de leurs obligations. Les agents de l'Administration chargés d'assurer l'application des lois sont-ils bien eux-mêmes capables de suivre une évolution aussi rapide qui déroute et déconcerte?

Peut-on rappeler que l'impôt sur le revenu a été modifié à neuf reprises différentes, et cela en l'espace de trois années seulement, que l'impôt sur les salaires, dans le même laps de temps, a été remanié plus de six fois, l'impôt sur les Sociétés quatre fois?

Les perpétuelles innovations en matière d'imposition du capital ont conduit à une foule d'évaluations et de réévaluations successives de la fortune privée. Nombre d'impôts ont développé une paperasserie incroyable, qui a nécessité l'utilisation d'une multitude de scribes dont les services ont été aussi onéreux qu'inutiles, certaines dispositions législatives ayant été abrogées avant même que d'atteindre la date fixée pour leur entrée en vigueur.

Si à tout cela on ajoute encore les modifications incessantes de tarifs — pour les impôts directs principalement — on peut se faire une idée de la tâche écrasante de l'Administration des Finances et comprendre déjà pourquoi les impôts n'ont pas été productifs.

La loi elle-même est nébuleuse, encombrée d'une quantité de détails superflus qui ne permettent que difficilement d'en dégager la portée précise. On s'égare au milieu d'un nombre infini d'articles divisés et sous-divisés, qui se renvoient mutuellement les uns aux

autres, et imposent une étude attentive du texte, si ce n'est souvent des recherches minutieuses.

Le Ministre des Finances, d'autre part, a reçu très fréquemment le pouvoir de légiférer par voie d'Ordonnances. Celles-ci ne se bornent pas toujours à éclairer les points obscurs, mais touchent au Droit lui-même.

Il est résulté de tout ceci un enchevêtrement inextricable. Comment les fonctionnaires peuvent-ils arriver à quelque clarté dans leur tâche professionnelle? Si l'Administration allemande n'a pas toujours rempli sa mission, il est juste de lui reconnaître les plus larges circonstances atténuantes. Du jour au lendemain, il lui a fallu réorganiser et agrandir ses cadres; pour cela, faire appel à des agents nouveaux dont l'instruction technique était à faire entièrement.

En Allemagne, tout n'a été qu'é provisoire en matière fiscale; tout s'est transformé au gré des événements et des oscillations de la politique gouvernementale. Aussi, dans un tel milieu, les fraudeurs ont-ils eu beau jeu. Les instances se sont accumulées et les affaires ont traîné aux rôles des tribunaux administratifs. Certains députés s'en sont plaint souvent au Reichstag, et ont demandé un règlement plus prompt des litiges. On en est donc loin du recouvrement rapide des impôts, des « *Beschleunigte Steuern* »!

L'insuffisance du rendement des impôts tient donc, dans une certaine mesure, à la mobilité et à la complexité des lois fiscales, ainsi qu'au développement excessif de la bureaucratie.

Mais, il est d'autres sources plus profondes du mal : celles qui découlent de la contexture même du régime fiscal.

Dans cet ordre d'idées, il importe de signaler la prédominance accordée aux impôts directs qui ne permettent que difficilement de découvrir la matière imposable et d'en déterminer la valeur. Le système allemand repose sur l'appréciation de la *Leistungsfähigkeit*. Or, les facultés contributives de l'individu ne s'apprécient pratiquement que d'après les déclarations des assujettis, et non directement sur les bases de la *valeur réelle* des biens imposables.

L'influence des conceptions prussiennes sur la fiscalité, dont les tendances ont été rapidement esquissées au début de notre étude, s'est ainsi affirmée dans la législation contemporaine : l'impôt général sur le revenu est devenu l'un des piliers du régime fiscal de

l'Allemagne. Les impôts sur la consommation ont été totalement négligés et leurs tarifs¹ ne correspondent plus actuellement au prix des produits.

On sait que les projets gouvernementaux d'août 1921 n'ont pu aboutir qu'en 1922 à un relèvement général du taux des impôts indirects. Seuls ceux qui sont perçus *ad valorem* se sont adaptés aux nouveaux prix. Les résultats du dernier exercice budgétaire soulignent l'insuffisance des majorations. Les impôts indirects et droits de douane représentent 27,50 % seulement de l'ensemble des recettes².

Ceci explique que l'Einkommensteuer ait été le plus productif de tous les impôts d'Empire, bien qu'il ait encore permis aux grosses fortunes de n'acquitter qu'une part minime de la contribution, grâce aux procédés d'évaluation appliqués à la matière imposable. Parler des évaluations c'est toucher ici au vice le plus caractéristique de la législation.

Le *Steuerbilanz*, ce fameux bilan fiscal que l'on présente en Allemagne comme une merveille d'ingéniosité, couvre toutes les erreurs et toutes les dissimulations. Admettre théoriquement ce mode spécial de calcul des bénéfices imposables, cela conduit à procéder à quantité de fractionnements arbitraires dans le bilan commercial et ne peut donner aucun résultat dans la pratique. Ce procédé se conçoit à la rigueur si on l'envisage dans son application à une entreprise commerciale considérée isolément. Mais, si l'on songe aux travaux que nécessite l'établissement de ces bilans spéciaux pour les innombrables Sociétés établies, on reste sceptique sur l'efficacité d'un tel système. Il est impossible d'admettre que l'Administration n'en soit pas réduite le plus souvent à baser l'assiette de l'impôt, en tenant pour exactes les déclarations qui lui sont produites. Le fisc n'a ni le temps matériel de procéder à de sérieuses vérifications, ni sous la main des agents capables de dresser exactement un bilan

¹ Cette étude a pu ne pas tenir compte, pour les impôts indirects, des quelques majorations de tarif votées au cours de ces derniers mois (bière, opérations de Bourse...) Elles restent insignifiantes, depuis la récente hausse des produits de consommation. Il est actuellement question de procéder à un relèvement général.

² Tableau (Annexe II, page 297).

fiscal. Sait-on même si ces derniers savent toujours lire convenablement les bilans commerciaux ordinaires?

Il en résulte que les réserves secrètes (*Stillereserven*), que la loi allemande considère comme licites, et qu'il est d'usage courant de constituer dans les Sociétés, échapperont presque toujours à l'impôt.

Législation clémente, qui tient compte, au surplus, de larges exonérations pour les réserves libres¹, dont aucune règle précise ne saurait fixer le quantum puisque les amortissements du matériel et de l'outillage industriel sont fonctions de la valeur monétaire. Il ne faut donc pas s'étonner de ce que l'impôt sur le revenu des Sociétés n'ait produit que 6 milliards pour l'exercice 1922-1923².

Enfin, les bases d'évaluation tablent sur des chiffres qui n'ont plus de signification le jour où le paiement devient exigible. Aussi, l'impôt sur le capital n'a-t-il produit que des sommes dérisoires. Son assiette est encore plus malaisée à établir que celle de l'impôt sur le revenu. Les variations incessantes de la valeur monétaire ont fait subir au niveau de chaque fortune les fluctuations les plus inattendues. Les étiquettes portant les prix des marchandises en magasin n'ont-elles pas été modifiées, à chaque baisse du change, non seulement d'un jour à l'autre, mais souvent, on l'a constaté, plusieurs fois au cours d'une même journée? Comment, dans de telles conditions, parler sérieusement d'une évaluation possible des éléments d'un patrimoine commercial ou même privé?

Pour les personnes privées, que penser de l'évaluation d'une fortune ou d'un revenu basée sur des moyennes légales dressées d'après les cours relevés l'an dernier, alors que l'impôt sera exigible cette année seulement, et que la valeur en bourse des actions industrielles, des valeurs de change et des rentes étrangères viennent de subir une hausse sans précédent (voir note de la p. 332).

On vient, il est vrai, de tenter tardivement un premier essai d'adaptation des lois fiscales à la dépréciation monétaire. Mais le Gouvernement ne s'est encore que timidement engagé dans cette

¹ Voir, dans D. PRUNET, *la Politique des réserves dans les Sociétés allemandes*, les modes de prises en considération des réserves, pour le calcul des impôts sur les bénéfices de guerre.

² On relève, par exemple, que la Société Zellstoffabrik Waldhof-Mannheim, qui vient de publier son dernier bilan, a fait 534,6 millions de marks de bénéfices nets; et payé comme impôt 7,47 millions de marks seulement.

voie, et la loi du 20 mars dernier ne saurait conduire à un redressement des errements anciens. A la fixation arbitraire de tarifs toujours en retard sur la dévalorisation du mark¹, on a substitué un autre système d'appréciation qui n'est pas davantage fait pour nous inspirer confiance : le Ministre des finances et le Reichsrat fixeront les tarifs « *chaque fois qu'il sera nécessaire* ». Mais, la loi ne dit pas quel sera l'étalon officiel pour évaluer le pourcentage des majorations. Or, il ne faut pas l'oublier, la R. A. O. déclare que les lois fiscales doivent « *s'interpréter d'après leur signification économique* ».

Ces calculs compliqués comporteront un point de départ douteux, et ce n'est pas le jeu modifié des intérêts moratoires qui pourra accélérer le recouvrement des impôts.

Il manquera toujours au système fiscal une base solide, tant que l'on ne se décidera pas à prendre pour étalon légal un indice monétaire étranger au mouvement inflationniste. Il conviendrait, en définitive, de faire adoption du mark-or non seulement pour les évaluations fiscales, mais encore pour le paiement des impôts; *de chiffrer la contribution en marks-or au jour de l'assiette et d'en suivre l'équivalence jusqu'au jour du paiement intégral*.

Mais c'est un procédé qui répugne au législateur du Reich parce qu'il conduirait à une majoration effective des charges fiscales. Les Allemands nous opposent sans cesse leurs tarifs très élevés : le système actuel des évaluations enlève à ces tarifs toute signification.

Ainsi que le rappelait M. Halvorsen, dans une série d'articles publiés par le *Dagbladet*, de Christiania : « M. Georges Brandes admet que les impôts en Allemagne sont tellement lourds que les hommes

¹ Hausse des cours à la Bourse de Berlin :

	1922				1923		
	4 janvier	3 octobre	5 janvier	9 février	25 mai	8 juin	15 juin
Actions . .	27.340	46.232	376.685	1.567.265	2.892.350	5.075.650	8.060.700
Valeurs de change . .	4.395	48.145	179.200	1.277.500	1.910.000	2.430.000	3.936.000
Rentes allemandes . .	9:0	957	2.929	8.538	8.328	12.602	21.658
Rentes étrangères. . .	1.818	29.775	102.100	236.500	924.800	1.042.500	1.407.000
	<u>34.463</u>	<u>125.109</u>	<u>660.914</u>	<u>3.089.803</u>	<u>5.735.478</u>	<u>8.560.752</u>	<u>13.425.358</u>

d'affaires seraient forcés de liquider, s'ils étaient tout à fait honnêtes vis-à-vis de l'Etat. »

N'est-ce pas l'affirmation la plus nette du mauvais vouloir et d'une supercherie grossière qui justifient entièrement les mesures d'exécution prises par les Gouvernements français et belge?

L'incidence des charges fiscales.

Nous avons eu l'occasion déjà de signaler, dans les pages qui précèdent, que ce sont les professions libérales et les milieux ouvriers qui ont été, sauf certaines exceptions, le plus touchés par l'impôt. Les propriétaires d'immeubles affectés à l'habitation l'ont été dans une certaine mesure, en raison des restrictions sévères apportées par le Gouvernement pour enrayer la hausse des loyers. Mais, si leurs revenus ne sont pas adaptés au coût actuel de la vie, ils ont tout au moins conservé leur capital, alors que l'inflation a conduit à une véritable expropriation de la classe moyenne « la plus brutale, la plus aveugle, pire que les plans de socialisation les plus implacables », écrivait avec vérité le professeur T. Bonn, de Berlin¹.

C'est la classe ouvrière qui supporte presque tout le poids de l'Einkommensteuer, le seul impôt qui ait assuré quelques disponibilités appréciables au Trésor du fait, ainsi qu'il a été expliqué, de la retenue immédiate de la contribution par les chefs d'entreprise, transformés en collecteurs de l'impôt.

Or, les salaires sont restés inférieurs à ceux d'avant guerre, principalement pour les ouvriers qualifiés et pour les fonctionnaires. C'est là un phénomène qui a été constaté dans tous les pays belligérants, mais il a exercé plus particulièrement ses ravages en Allemagne².

La part de l'impôt sur les salaires dans les recettes de l'Einkommensteuer

¹ T. BONN, la vraie Révolution sociale et la Ruine de la classe moyenne, articles publiés dans la *Neue Rundschau*, (mai 1923).

² En mars dernier, le salaire d'un manœuvre marié atteignait en moyenne 98,4 % de celui d'avant guerre; celui de l'ouvrier de métier, marié, n'arrivait qu'à 73,90 %; le traitement du fonctionnaire subalterne, marié, à 64,6 %; celui du fonctionnaire moyen, marié, à 42,7 %. Quant au fonctionnaire supérieur, son salaire n'atteignait, comparativement, que le tiers de ce qu'il gagnait en 1914. Ces chiffres complètent ceux qui ont été donnés, p. 238.

kommensteuer s'est encore élevée depuis l'année dernière. Elle atteignait 90 % en janvier, 94 % en février, et 96 % en mars. Sur les 533 milliards perçus pendant l'exercice 1922, 454 milliards, soit environ 90 % proviennent de l'impôt sur les salaires.

De l'incidence de l'impôt sur le revenu à l'égard des petits rentiers d'avant guerre, porteurs de valeurs mobilières, n'en parlons pas : cette catégorie de contribuables a cessé d'habiter le sol allemand. Le règne des valeurs à revenu fixe est fini.

Quant aux nouveaux riches — il y en a en Allemagne comme ailleurs — ceux-ci supportent d'autant plus allègrement le fardeau fiscal qu'ils s'en déchargent sur les consommateurs. L'histoire est là pour nous enseigner les effets de tels dénivelllements dans l'échelle sociale. La Révolution française, d'après Taine, aurait consisté à fabriquer de nouveaux riches en ruinant les anciens !

Charge fiscale par tête d'habitant :

Il est assez difficile de chiffrer le montant des impôts par tête payés à l'heure actuelle par les contribuables allemands, en raison de l'absence d'une documentation précise sur les charges communales qui s'ajoutent aux contributions d'Empire.

M. Halvorsen a calculé que, en 1921, les 39 millions de Français, y compris les Alsaciens-Lorrains, ont payé 22 milliards de francs-papier d'impôts. Les 62 millions d'Allemands payèrent pendant la même année une somme de 82 milliards de marks-papier.

M. Hagerup-Bull, il y a six mois, dans une série d'articles publiés par le *Morgenbladet*, trouvait que, par tête, le Français avait payé, en 1921, 178 marks-or d'impôts, l'Allemand 48 marks-or seulement.

M. J. Compeyrot citait d'autres chiffres pour la même année et concluait que le pourcentage fiscal moyen par tête d'habitant ressortait à environ 17 % pour le Français, 7 % pour l'Allemand¹.

Au cours du dernier exercice budgétaire, les recettes fiscales se sont élevées à 1.558.779 millions de marks. Répartie sur 62 millions d'habitants, cette charge représente par tête 25.130 marks-papier, soit au 28 avril dernier, deux jours avant la clôture de l'exercice

¹ *La Journée industrielle* (5-6 février 1922), article bien documenté, indiquant en détail les bases sur lesquelles M. Compeyrot s'est appuyé pour son calcul.

1922-1923, à peine l'équivalent du prix payé à la Bourse de Berlin pour l'achat d'un dollar (28 avril : 1 dollar = 29.800 marks).

Le problème fiscal.

Si l'on va au fond des choses, le droit fiscal allemand pouvait cependant apparaître par lui-même suffisant pour assurer un assainissement financier s'il avait comporté moins de rigueurs apparentes, des tarifs moins prohibitifs qui ont fait fuir la matière imposable, et des procédés plus souples et plus exacts d'évaluation des facultés contributives de l'individu.

En réalité, le problème fiscal en Allemagne n'existe pas pour l'instant ; il s'efface devant le problème monétaire.

Le mal qui ronge les finances publiques n'est pas une de ces affections secrètes dont souffre parfois l'organisme économique. Or, seuls les Allemands affectent de ne pas attribuer la débâcle financière à l'inflationnisme conscient provoqué par leurs dirigeants pour échapper par une voie détournée aux légitimes sanctions du Traité de paix.

La première étape dans l'histoire financière de l'Allemagne après la guerre s'arrête à la fin de l'année 1919. Le programme d'Erzberger permettait, à ceux qui désiraient collaborer à des rapprochements pacifiques, de fonder quelques espérances sur l'avenir. Cette politique a été si mal accueillie que le Ministre des finances a payé de sa vie une tentative dont les circonstances ne nous ont pas permis de juger entièrement de sa sincérité. L'abîme s'est progressivement creusé sous le ministère von Simons, pour devenir bientôt insondable malgré toutes les promesses contenues dans le « discours d'un honnête homme » (*die Rede eines ehrlichen Mannes*)¹ du chancelier Wirth. Le ministère de M. Cuno bat aujourd'hui tous les records de ses prédécesseurs. En l'espace de quelques jours, le souffle inflationniste vient de détruire toute perspective d'un mouvement rétrograde. Au lieu de porter résolument le fer dans la plaie, ainsi que le préconisait si justement M. Jules Décamps², le Gouvernement impérial n'a cessé de louvoyer.

¹ Discours-programme du chancelier Wirth ainsi qualifié par la *Gazette de Francfort*, 2 juin 1921.

² Jules DÉCAMPS, Directeur du Service des Etudes économiques de la Banque de France, la Crise financière de l'Allemagne (*Revue de Paris*, novembre 1922).

Il est trop tard maintenant pour parler de stabilisation du mark. Le problème qui se pose à l'heure actuelle est de savoir comment, et dans quelle proportion, dévaluer. Le mark est agité des derniers spasmes d'une agonie qui dure depuis cinq ans. Sa fin est peut-être prochaine¹ et laisse envisager des mouvements sociaux qui pourraient bien assombrir en Allemagne l'horizon politique.

« Quel tragique réveil, écrivait M. Décamps, ont préparé à leur pays ceux qui ont voulu cela ! »

¹ On retrouve en ce moment même en Allemagne des signes précurseurs identiques à ceux qui marquèrent jadis la chute des assignats. Convient-il, par exemple, de rappeler que la Convention avait prescrit, le 8 avril 1793, de stipuler exclusivement en assignats les prix portés sur tous marchés, achats et contrats. Le décret du 1^{er} août suivant avait interdit de vendre des espèces métalliques ou de faire une différence entre elles et les assignats, sous peine de six années de fers. La peine de mort et la confiscation de tous les biens furent même prévues par la suite contre ceux qui, par leurs discours, discréditeraient les assignats.

Ce ne furent pas des dispositions isolées; nous ne les citons qu'à titre d'exemple. L'ordonnance allemande du 8 mai dernier réglementant le commerce des devises ne reflète-t-elle pas le même esprit ? L'emprunt forcé lui aussi n'est pas une nouveauté. On y eut recours autrefois pour tenter de réduire la circulation des assignats.

Mesures de répression et emprunt forcé ont été inopérants.

On assiste encore depuis ces derniers mois, en Allemagne, à d'autres phénomènes qui se sont manifestés jadis, et attestent de la fin prochaine du mark : de nombreux emprunts viennent d'être émis en valeurs réelles : emprunts-charbon (Bade-Breslau); emprunt-potasse (Prusse); emprunt-seigle de la ville de Bernburg (Anhalt). Les titres de l'emprunt-potasse prussien de 50.000 tonnes ont été émis en coupures de 100 à 10 000 kilos au prix du quintal métrique de la potasse (23.000 marks). Les intérêts de 5 % seront payés semestriellement et calculés sur le prix moyen de la potasse pendant les deux premiers mois du trimestre précédent.

On annonce aussi que le Reichstag vient de voter un compromis: l'emprunt forcé sextuplé viendra à échéance, pour la première moitié le 1^{er} août 1923, et pour la seconde le 2 janvier 1924. *Les versements à effectuer seront calculés d'après le prix du seigle de la province de Brandebourg, coté à la Bourse de Berlin.*

Les fonctionnaires du Reich ne vont-ils pas bientôt toucher un traitement exprimé en seigle, comme cela fut fait le 30 messidor, lorsque les Cinq-Cents décidèrent que la moitié du traitement des fonctionnaires serait évaluée en blé. L'Histoire nous montre bien que tout n'est qu'un perpétuel recommencement.

La banqueroute allemande a été depuis longtemps préméditée. Elle ne nous surprendra donc pas, et nous aurons le droit de l'ignorer. Pour une race essentiellement travailleuse et ordonnée — on doit reconnaître ces qualités au peuple allemand — la débâcle actuelle est d'autant plus impardonnable. Aussi, nous ne devons pas oublier, une fois la tourmente passée, que de la terre généreuse, ignorante des différends entre nations, sortiront toujours les marks-or nécessaires au relèvement de l'Allemagne comme à la réparation des dommages que l'invasion de notre pays par ses armées nous a si injustement et si « méthodiquement » causés.

Lyon, le 11 juin 1923,

Vu :

LE DOYEN,

L. JOSSERAND.

Vu :

LE PROFESSEUR, PRÉSIDENT DE LA THÈSE,

E. BOUVIER.

Vu et permis d'imprimer :

Lyon, le 12 juin 1923,

LE RECTEUR DE L'ACADÉMIE,

J. CAVALIER.

BIBLIOGRAPHIE

Les événements politiques n'ont pas permis de puiser directement aux sources allemandes une notable partie de la documentation intéressant la législation du Reich pour la période postérieure à l'année 1921.

AUTEURS ALLEMANDS

- Karl von EHEBERG, *Finanzwissenschaft* (D. Werner Scholl, édit., Leipzig, 1920).
- Prof.-Dr Carl von TYSZKA, *Grundzüge der Finanzwissenschaft* (Gustav Fischer, édit., Jena, 1920).
- Dr Carl BRAUER, *die Neuordnung der deutschen Finanzwirtschaft und das neue Reichssteuersystem* (Ferdinand Enke, édit., Stuttgart, 1920).
- Prof.-Dr von PISTORIUS, *die Deutsche Finanzwirtschaft und der Ausweg aus der Not* (Ferdinand Enke, édit., Stuttgart, 1920).
- Julius WOLF, *Valuta und Finanznot in Deutschland* (Ferdinand Enke, édit., Stuttgart, 1920).
- Prof.-Dr Karl GEILER, *Einführung in das jetzige Steuerrecht* (J. Bensheimer, édit., Mannheim, Berlin, Leipzig, 1920).
- Dr Erwin RESPONDER, *die Reichsfinanzen auf Grund der Reform von 1919-1920* (Vereinigung wissenschaftlicher Verleger, Walter de Gruyter, édit., Berlin et Leipzig, 1921).
- Dr STAHL, *die neue Steuern* (Frankfurter Societäts-Druckerei, Verlagsabteilung, édit., Frankfurt-am-M, 1921).
- M. HAHN, *Einkommensteuergesetz vom 29 März 1920 und 24 März 1921* (Emil Roth, édit., Giessen).
- Dr Hermann STENGER, *die Gemeinde Steuern* (Bayerischer kommunal-schriften-Verlag GmbH, édit., Munich, vol. I, II, III, 1920).
- Dr August FÜRNRÖHR, *Reichsnotopfer* (J. Schweitzer Verlag, Arthur Sellier, édit., Munich, Berlin, Leipzig, 1920).

- Dr A. FÜRNRÖHR, *die beschleunigte Veranlagung und Erhebung des Reichsnotopfers* (J. Schweitzer Verlag, Arthur Sellier, édit., 1921).
- Ludwig MIRRE, *Erbschaftsteuer Gesetz 1920, vom 10 September 1919* (J. Bensheimer, édit., Mannheim, Berlin, Leipzig).
- Dr Fitz JULIUSBERGER, *Steuerstrafrecht und Steuerstraßverfahren* (Industrieverlag, Spaet et Linde, édit., Berlin, vol. I, 1921).
- Grunderwerbsteuergesetz vom 12 September 1919, nebst Ausführungsbestimmungen* (Edition du Ministère des Finances de l'Empire, Berlin, 1919).
- Umsatzsteuergesetz vom 24 Dezember 1919, nebst Ausführungsbestimmungen* (Imprimerie Impériale, Berlin, 1920).
- Die neuen Steuergesetze* (Karl Heymanns édit., Berlin, vol. I, II, III, 1920).

REVUES ET PÉRIODIQUES ALLEMANDS

- Finanz-Archiv* (J.-G. Cotta'sche Buchhandlung Nachfolger, édit., Stuttgart et Berlin).
- Frankfurter Zeitung*.
- Börsencourier*.
- Neue Rundschau*.

AUTEURS FRANÇAIS

- Ch. RIST, *les Finances de guerre de l'Allemagne* (Payot, édit., Paris, 1921).
- R. BRUNET, *la Constitution allemande du 11 août 1919* (Payot, édit., Paris, 1921).
- M. SCHLEPNER, articles sur le nouveau Régime fiscal de l'Allemagne (*Revue de l'Institut de Sociologie*, mars 1921, t. II, nos 2 et 3, Parc Léopold, Bruxelles).
- V. BADULESCO, le Prélèvement sur le capital en Allemagne (*Revue de Science et de Législation financière*, 1921, t. XIX, nos 1, 2 et 4).
- R. BOUDON, *les Finances publiques de l'Allemagne* (Imprimerie Paul Dupont, Paris, 1919).
- D. PRUNET, *la Politique des réserves dans les Sociétés allemandes* (thèse de Doctorat, 1919).

ÉTUDES ET PUBLICATIONS DU HAUT COMMISSARIAT FRANÇAIS
DANS LES PROVINCES DU RHIN

Les nouvelles Lois fiscales allemandes (1922).

L'Impôt successoral et l'Impôt sur le revenu en Allemagne (1922).

L'Emprunt forcé allemand (1922).

Bulletin d'Informations économiques (1922-1923).

Bulletin Financier (numéros parus depuis l'origine jusqu'au mois d'avril 1923).

REVUES ET PÉRIODIQUES FRANÇAIS

Bulletin de Statistique et de Législation comparée (livraisons parues de décembre 1920 à juin 1923).

Bulletin de la Presse allemande, publié sous la direction de M. E. Vermeil, professeur à l'Université de Strasbourg.

Bulletin quotidien de la Société d'Etudes et d'Informations économiques. Economiste Européen.

Economiste Français.

Moniteur des Intérêts matériels.

L'Information.

L'Illustration économique et financière.

TABLE DES MATIÈRES

AVANT-PROPOS	v
------------------------	---

PREMIÈRE PARTIE

Le Régime fiscal de l'Allemagne de 1871 à 1918.

<i>Le Régime fiscal d'avant guerre (1871-1894)</i>	3
CHAPITRE PREMIER. — Le Régime fiscal de l'Empire de 1871 à 1906	3
CHAPITRE II. — Le Régime fiscal des Etats	28
CHAPITRE III. — Le Régime fiscal des Communes en 1914	54
CHAPITRE IV. — Economie du système fiscal de l'Allemagne avant la guerre.	63
<i>Le Régime fiscal de guerre (1914-1918)</i>	69
ANNEXES	86

DEUXIÈME PARTIE

Le nouveau Régime fiscal de novembre 1918 à mars 1923.

CHAPITRE PREMIER. — Le nouveau Statut fiscal	95
CHAPITRE II. — Le nouveau Droit budgétaire	146
CHAPITRE III. — La nouvelle Organisation de l'Administration impériale des finances	171
CHAPITRE IV. — Le nouveau Droit fiscal	183
CHAPITRE V. — Les Impôts d'Empire	206
ANNEXES	296

TROISIÈME PARTIE

Réforme partielle du régime fiscal de mars à juillet 1923.

CHAPITRE PREMIER. — Adaptation des lois fiscales à la dépréciation monétaire	301
CHAPITRE II. — Dernières dispositions législatives	313
CONCLUSIONS	321
BIBLIOGRAPHIE	339

